

L'EVASION FISCALE

ET

L'ASSISTANCE ADMINISTRATIVE

ENTRE ETATS

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

Présentée et soutenue le 3 juin 1938, à 14 heures

PAR

André PIATIER

Président : M. Edgard ALLIX, Doyen.

<i>Suffragants</i>	{	MM. William OUALID,	{	<i>Professeurs.</i>
		CASSIN.		

LIBRAIRIE
DU
RECUEIL SIREY
(SOCIÉTÉ ANONYME)
22, Rue Soufflot, PARIS (V^e)

1938

L'ÉVASION FISCALE
ET
L'ASSISTANCE ADMINISTRATIVE
ENTRE ÉTATS

**La Faculté n'entend donner aucune approbation
ni improbation aux opinions émises dans les thèses ;
ces opinions doivent être considérées comme propres
à leurs auteurs.**

L'ÉVASION FISCALE

ET

L'ASSISTANCE ADMINISTRATIVE

ENTRE ETATS

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

Présentée et soutenue le 3 juin 1938, à 14 heures

PAR

André PIATIER

Président : M. Edgard ALLIX, Doyen.

<i>Suffraganis</i> {	MM. William OUALID, CASSIN.	{ <i>Professeurs.</i>
----------------------	--	-----------------------

LIBRAIRIE
DU
RECUEIL SIREY
(SOCIÉTÉ ANONYME)
22, Rue Soufflot, PARIS (V°)

1938



INTRODUCTION

Le titre de la présente étude :

« *L'Evasion fiscale et l'Assistance administrative entre Etats* », définit très exactement son objet et montre ses deux préoccupations bien distinctes.

Il nous a paru utile de rapprocher en un seul ouvrage ces deux problèmes différents en raison des liens étroits qui les unissent. Cependant, nous examinerons chacun d'eux dans leur ensemble sans nous limiter à l'étude de leurs points communs ; c'est ainsi par exemple qu'il nous apparaîtra nettement que l'Assistance administrative a un objet plus large que celui de la lutte contre l'Evasion fiscale, et qui s'étend en particulier à la solution du problème de la double imposition.

Les ouvrages consacrés exclusivement à la double imposition n'étudiant que fort peu cet aspect important du problème de l'assistance, il nous a paru bon de lui consacrer ici des développements plus importants, qui représentent en quelque sorte la suite normale des travaux entrepris jusqu'ici sur les principaux problèmes du droit financier international. L'élaboration de notre plan a été guidée par le souci de traiter les points qui restent encore entourés d'une certaine obscurité.

Le sujet ainsi choisi présente un caractère marqué d'actualité qui ressort du fait que les milieux compétents se préoccupent de son examen dans différents pays ; à Paris, d'une part, avec M. le Doyen Allix, qui développe dans un

cours de doctorat toute l'étude des doubles impositions ; et à Genève, d'autre part, avec la Société des Nations, qui a déjà publié une grande variété de travaux sur ce problème.

Place de cette étude dans le Droit fiscal international.

Avant d'entamer le sujet que nous nous sommes proposé, il semble utile de le replacer assez exactement au milieu des différents problèmes qui forment actuellement une branche nouvelle du droit international : « le Droit fiscal international ».

Nous n'avons pas l'intention de discuter ici la question de savoir s'il s'agit d'une simple branche des disciplines déjà existantes, ou bien s'il y a là une science autonome. Nous n'essaierons pas davantage de trancher le conflit opposant les auteurs qui classent le droit fiscal international, les uns, dans le droit international public, les autres, dans le droit international privé.

Avant la guerre, il était encore possible de considérer le droit fiscal comme une partie du droit privé, car, ainsi que le remarque M. Trotabas, la fiscalité avait alors un caractère patrimonial. Mais il semble qu'actuellement le caractère même des lois d'impôts, le principe fondamental de la souveraineté de l'Etat, la prédominance des idées de services publics et d'utilité publique, en font en réalité une branche prédominante du droit public.

L'importance de l'idée d'allégeance économique par opposition à la notion d'allégeance politique et de nationalité pourrait suffire, nous semble-t-il, à montrer le caractère autonome du droit fiscal international. (Sur ce problème, voir spécialement, Seligman, Trotabas, Griziotti, et Allix, dans les cours professés à l'Académie de Droit international de La Haye).

Les problèmes qui sont actuellement du ressort de cette

nouvelle branche du droit sont très divers. Pour plus de compréhension, il est nécessaire de les classer et d'établir entr'eux une certaine hiérarchie.

Le premier fait qui présente un intérêt au point de vue international est celui de l'imposition des étrangers par les pays dans lesquels ils vivent ou dans lesquels ils déploient une activité ; et la plupart des Etats obéissent, en effet, à une double tendance, d'une part, ils s'efforcent d'imposer tous leurs nationaux, que ceux-ci vivent dans le pays ou ailleurs ; d'autre part, ils frappent tous les individus qui vivent sur leurs territoires. Leur nationalité n'est pas prise en considération et leur imposition découle normalement de l'idée de dépendance économique. L'imposition des étrangers pose des problèmes multiples : bénéficieront-ils du même traitement que les nationaux, ou bien les imposera-t-on plus lourdement ou plus légèrement ? Telle est l'étude de l'égalité devant l'impôt et du principe de non discrimination. Il semble actuellement que la tendance générale soit de ne faire aucune différence et de ne s'attacher qu'à l'idée des liens économiques existant entre un individu et un territoire donné.

La double imposition apparaît alors comme le second point important du droit fiscal international, en effet chaque Etat applique ses impôts sans se préoccuper des droits établis par les Etats voisins ; il en résulte dans certains cas des impositions multiples. Simple fait pratique dont l'importance n'est apparue que lorsque les charges fiscales supportées par les particuliers déployant une activité internationale ont dépassé les charges qu'ils auraient supportées dans un seul pays. La double imposition n'est pas condamnable au nom des principes théoriques, elle est seulement un inconvénient pratique susceptible de paralyser les relations internationales.

Il est clair que les deux problèmes de l'imposition des étrangers et de la double imposition ne coïncident pas ; il

peut en effet y avoir imposition de l'étranger sans qu'il y ait nécessairement double imposition : par exemple, un Anglais qui a rompu tous liens avec sa patrie et qui vit en France et y possède sa fortune, sera imposé totalement en France et plus du tout en Angleterre.

Le droit fiscal international se pose donc comme second point d'étude : la double imposition, ses causes et ses remèdes. Parmi ceux-ci une place très importante est réservée aux traités conclus en vue de lutter contre la double imposition. Sous l'impulsion de la Société des Nations leur nombre s'est accru d'une façon considérable depuis une quinzaine d'années.

Les travaux déjà publiés sur ces deux problèmes : « Imposition des étrangers » et « double imposition » sont multiples. Parmi eux il faut citer tous ceux qui ont été entrepris par la Société des Nations, par la Chambre de Commerce internationale, par l'Académie de Droit international de La Haye, et les ouvrages particulièrement importants de Spitaler et Wengler. Mais au delà de ces problèmes, on se heurte à une absence redoutable de documents. Deux questions se présentent cependant encore à l'esprit : « l'évasion fiscale » et « l'assistance administrative ». La plupart des études portent en titre : « de la double imposition » et « de l'évasion fiscale », mais alors que la première partie est toujours très développée, la seconde n'est au contraire traitée qu'en quelques pages ou en quelques lignes. Cette différence paraît assez surprenante ; il s'agit de savoir si elle n'est pas le fait d'une liaison arbitraire établie entre deux problèmes si distincts qu'il est impossible de leur consacrer des développements communs. Y a-t-il entre l'évasion fiscale et la double imposition, accolées par une pratique de vocabulaire qui remonte déjà à plusieurs années, quelques points communs, ou simplement est-ce un rapprochement fortuit ?

Les liens qui existent entre les deux problèmes apparais-

sent dans la plupart des domaines théoriques et pratiques.

M. Niboyet a montré un de ces liens en ayant recours à une notion familière en droit international privé : « la notion des conflits des lois ». Bien qu'un peu inexacte, c'est une façon extrêmement simple de présenter le problème. Il fait remarquer que les conflits de lois peuvent être positifs ou négatifs : positifs lorsque deux Etats se reconnaissent le droit de légiférer sur le même point ; l'individu sera ainsi affublé de deux nationalités de la même façon qu'il aura à payer deux impôts dans deux pays différents ; dans le conflit négatif, au contraire, aucun législateur ne se reconnaît compétent ; l'individu n'aura pas de patrie, il sera *heimatlos*. De la même façon on peut concevoir un conflit négatif d'imposition : deux Etats ne se trouveraient aptes ni l'un ni l'autre à imposer certains biens ou certaines personnes... cas plutôt théorique.

Le problème de l'évasion fiscale dépasse d'ailleurs de beaucoup l'idée de conflit négatif d'imposition. L'évasion se produit en effet essentiellement lorsque, le principe de l'imposition étant établi, les particuliers font tous efforts en vue de soustraire aux autorités fiscales leur activité ou leurs biens en les mettant hors de portée de cette autorité.

Si on expose ainsi le problème, le lien qui existe entre la double imposition et l'évasion fiscale peut apparaître dans l'image suivante : les législations fiscales de plusieurs Etats peuvent être comparées à des filets qui s'étendent au-dessus des contribuables. Tantôt ces filets se superposent (problème de la double imposition), tantôt au contraire ils laissent un espace libre, ou bien leurs mailles sont assez larges, pour laisser passer la matière imposable (évasion fiscale).

Un dernier point commun entre ces deux questions apparaît dans l'étude de leur remède, la collaboration entre Etats ; l'assistance que les administrations peuvent s'apporter réciproquement peut servir à la fois à décharger un

contribuable surimposé et à frapper celui qui essaie de se soustraire à l'impôt.

Double imposition et évasion fiscale ne sont en quelque sorte que deux aspects du problème plus vaste de la connaissance de la matière imposable.

*Problème de l'évasion fiscale devant
la Société des Nations.*

Ni l'Institut de Droit international, ni la Chambre de Commerce internationale, qui ont traité de la double imposition ne se sont penchés sur les questions posées par l'évasion fiscale. La Société des Nations qui a traité à fond l'examen de la double imposition n'a encore fait que quelques tentatives timides dans celui de l'évasion fiscale. Son action a été un peu plus marquée en matière d'assistance administrative.

La Conférence financière internationale de Bruxelles de 1920 avait recommandé que la Société des Nations s'occupât de la question de double imposition. Parmi ces recommandations qui visaient uniquement la double imposition, il est intéressant de noter une phrase qui semblait interdire indirectement toute action en matière d'évasion fiscale : « Recherche d'un accord susceptible, tout en assurant l'acquittement exact de la part de charges que tout contribuable doit supporter, d'éviter que les superpositions de taxes ne puissent faire obstacle aux placements internationaux ».

A son tour, la Conférence économique internationale de Gênes de 1922 avait recommandé que la Société des Nations s'intéressât également au problème de l'évasion des capitaux ; la commission financière n° 13 émit le vœu suivant :

« Nous avons examiné les mesures qui pourraient être prises le cas échéant pour prévenir l'évasion des capitaux en vue d'échapper aux impôts, et nous sommes d'avis que

des propositions tendant à entraver la liberté du marché des changes ou de violer le secret des relations entre les banquiers et leurs clients doivent être absolument condamnées. Sous cette réserve nous sommes d'avis que l'étude de mesures à prendre en vue d'une coopération internationale destinée à prévenir l'évasion fiscale pourrait être utilement rattachée à celle de l'imposition double... ».

Ce vœu, par les restrictions mêmes qu'il apporte à l'étude demandée, paralyse les recherches et les tentatives d'accord. C'est pourquoi depuis cette date il est d'usage d'accoupler les problèmes de double imposition et d'évasion fiscale et de ne traiter que le premier.

Le 11 mars 1925, le Conseil de la Société des Nations prenait la résolution suivante :

« Le Conseil autorise le Secrétaire général et le Comité financier à inviter, si le Comité financier le juge opportun, certains gouvernements à désigner des experts en vue d'une conférence de techniciens sur la double imposition et l'évasion fiscale ».

En vertu de ce texte, les experts techniques se réunirent et déposèrent un rapport dont le Conseil accusait réception le 11 juin de la même année en ces termes :

« Le Conseil prend acte des progrès importants qui ont été réalisés dans l'étude des problèmes de la double imposition et de l'évasion fiscale. Il a reçu le rapport et les résolutions des experts techniques publiés en mars 1925 sur les suggestions du Comité financier ».

L'évasion fiscale passe ainsi au second plan ; d'ailleurs le Comité financier, dans son rapport, montre la volonté de ne pas dépasser certaine limite d'études ; il exprime son accord avec les lignes générales des résolutions des experts en insistant toutefois sur la nécessité lors des travaux futurs de prendre en considération « les inconvénients qu'il y aurait à porter obstacle à la circulation internationale des

capitaux qui est une des conditions de la prospérité publique et de la reconstruction économique mondiale ».

Il n'y a pas lieu de s'étonner si, après une telle mise en garde, l'étude de l'évasion fiscale soit quelque peu ralentie. Le seul progrès en la matière est la préparation par le Comité de deux projets d'accord d'assistance administrative.

C'est seulement en 1936 que la question est reprise après une résolution de l'Assemblée de la Société des Nations dans la séance du 9 octobre 1936 :

L'Assemblée,

« Considérant que les efforts tendant à atténuer les obstacles à la circulation internationale des capitaux ne doivent pas avoir pour effet de développer la fraude fiscale ;

« Constatant d'autre part que la double imposition constitue à la fois une des causes de la fraude fiscale et un sérieux obstacle au développement des relations économiques et financières internationales ;

« Constatant que seule une action d'ensemble, fondée sur des accords précis de coopération internationale, peut assurer l'assiette exacte et la répartition équitable des impôts ; invite le Comité fiscal à poursuivre activement ses travaux en vue d'éviter, dans toute la mesure du possible, la double imposition, et aussi ceux relatifs à l'assistance fiscale internationale, afin de promouvoir des solutions pratiques susceptibles de réprimer autant que possible la fraude fiscale ».

Le Comité fiscal s'est occupé de cette résolution dans sa sixième session (21 oct. 1936) — Rapport au Conseil, document n° C. 450, M. 266, 1936 — Les quatre pages qu'il consacre à l'évasion fiscale représentent le document le plus complet sur la question.

But de la présente étude

Il semble nécessaire de reprendre le problème dès son origine. Les difficultés les plus grandes se présentent, la notion elle-même d'évasion fiscale étant presque encore d'ordre métaphysique ; il n'est guère de notion plus vague ni plus dénuée de sens positif ; chacun lui donne le contenu qu'il désire.

Il s'agira donc d'essayer de préciser si possible les notions couramment admises ou de les repousser si leur contenu ne peut être délimité de façon exacte.

Une autre difficulté vient de la nécessité de reprendre en partie les principaux problèmes de l'impôt ; l'évasion fiscale met en cause l'existence des systèmes fiscaux et des conceptions actuellement admises.

Notre sujet, enfin, dépasse les bornes du droit fiscal. De la définition qui sera donnée de l'évasion et des moyens mis en œuvre pour l'empêcher dépendra la liberté des mouvements de capitaux et des échanges internationaux.

Le problème prend alors un aspect plus vaste qui devra être attentivement considéré. De même, dans tous les pays où la liberté des changes extérieurs n'existe plus pour des raisons politiques ou monétaires, il sera indispensable de savoir dans quelle mesure tel contrôle des changes ou tel contrôle des banques présente une utilité en ce qui concerne la lutte contre l'évasion fiscale.

Son plan

Dans ses grandes lignes notre étude présentera trois grandes parties : « l'évasion fiscale » ; « l'Etat seul devant l'évasion fiscale » ; et enfin, « la collaboration entre Etats ».

I. — Le premier point important à préciser est la notion d'évasion fiscale.

Sans vouloir reprendre ici tout le problème de la fraude

il sera indispensable d'établir quelle est la distinction à faire entre fraude et évasion. Sont-elles très différentes, ou bien l'évasion n'est-elle pas plutôt une sorte spéciale de fraude, celle qui est rendue possible par le fait de la limitation de la souveraineté des Etats à l'étendue de leur territoire, tandis que l'activité des particuliers, elle, ne connaît pas de frontières.

Ce point une fois éclairci, certains doutes peuvent alors surgir : cette activité des particuliers qui s'exerce en dehors de leur propre pays est-elle toujours une évasion à l'égard du fisc national ? Les mouvements de capitaux révèlent-ils tous un mobile fiscal ? N'a-t-on pas à distinguer dans le cas de l'évasion elle-même entre les fuites de capitaux occasionnées par une crainte monétaire et celles qui sont dues à une crainte fiscale ? C'est seulement après avoir résolu ce problème que nous pourrons entreprendre l'examen détaillé des méthodes employées pour soustraire au fisc d'un pays des biens, des revenus, ou des activités qui devraient normalement être frappés si ces biens, ces revenus, ou ces activités se trouvaient complètement sous l'emprise d'un seul système fiscal.

II. — Une deuxième partie sera alors consacrée à l'étude de ce que l'Etat isolé peut faire en face de l'évasion fiscale. Peut-il prendre des mesures générales et fiscales ? Comment ses administrations peuvent-elles agir ? Les moyens qu'elles emploient contre la fraude en général sont-ils susceptibles d'arrêter l'évasion ? Les dispositions adoptées pour contrôler les avoirs à l'étranger et les entreprises internationales ont-elles une efficacité quelconque ? L'évasion fiscale serait-elle victorieuse sans aucun espoir possible ?

III. — La troisième partie traitant de l'assistance entre Etats a pour but d'exposer à quoi répond la collaboration fiscale internationale, quel est son développement actuel, son efficacité, son évolution. Son rôle sera précisé, non seulement en tant que moyen pratique de lutte contre

l'évasion fiscale, mais également en tant que procédé essentiel d'application de traités contre la double imposition.

Après avoir donné un aperçu de la complexité des problèmes que nous allons rencontrer au cours des développements ultérieurs, il n'est peut-être pas inutile de faire remarquer que notre sujet se trouve à la frontière des disciplines les plus diverses : économie politique, droit, science politique, etc...

Nous ne pourrions donc nous dispenser de prendre dans chacune d'elles les éléments nécessaires à l'interprétation des faits et à la construction de l'œuvre.

Peut-être le juriste et l'économiste cantonnés chacun dans leur branche d'étude condamneront-ils la hardiesse d'une telle méthode.

Nous estimons, au contraire, que l'heure est venue, sinon de briser des cadres considérés jusqu'ici comme intangibles, du moins, d'établir une circulation entre ces compartiments dont la raison d'être résultait d'une spécialisation favorable aux travaux d'analyse qui contribuent au développement de toute science.

Notre tâche, que nous concevons plutôt comme un effort de synthèse, a besoin de faire abstraction de la classification conventionnelle pour pouvoir disposer librement des matériaux nécessaires à l'édification d'une œuvre cohérente.

Nous ne saurions trouver de meilleure justification à l'emploi d'une telle méthode qu'en la comparant à l'évolution des « Sciences » telles que la Physique, la Chimie, la Biologie dont les nouvelles lois de l'Atomistique ont supprimé les cloisons qui les séparaient.

C'est ainsi que nous serons amené à faire état des lois économiques dans l'étude des questions d'évasion fiscale, tandis que nous aurons recours aux principes juridiques lorsqu'il s'agira de traiter du problème de l'assistance administrative entre Etats.

Avant d'aborder le fond de notre sujet, nous tenons à exprimer ici notre profonde gratitude aux éminentes personnalités qui ont bien voulu nous donner l'appui de leurs conseils autorisés ou de leur autorité pour la facilité de nos recherches :

M. le Doyen Allix, M. le Contrôleur général Jacomet, Directeurs de la Section de Finances publiques de l'Institut de Droit comparé.

M. le Professeur J.-B. Whitton, Directeur du Geneva Research Centre ; M. Borduge, Directeur général, délégué de la France au Comité fiscal de la Société des Nations.

M. Léon Dufour, ancien Secrétaire du Comité fiscal ; MM. Condliffe, Depéron, Tirana, Nurkse, Von Suchan, membres du secrétariat de la Société des Nations.

MM. Barrau et Prieur, Administrateurs à la Direction générale des Contributions directes et les fonctionnaires de cette administration qui ont bien voulu s'intéresser à nos travaux.

PREMIÈRE PARTIE

L'évasion fiscale

CHAPITRE PREMIER

LA FRAUDE ET L'ÉVASION FISCALE

L'homme qui, dans l'existence courante est si peu enclin à la modestie, possède dans ses rapports avec le fisc, une tendance naturelle à l'humilité. Dans ces circonstances particulières, il n'est pas fanfaron ; il ne majore jamais ni sa fortune ni ses revenus. Quelquefois, par excès de modestie, il les diminue. Parfois même il les oublie. En terme technique, ou presque, on dit qu'il fraude ».

Maurice POLTI,

(*Revue politique et parlementaire*, 10 oct. 1933).

Rien n'est plus courant que la fraude fiscale, et pourtant rien n'est si imprécis. S'il est parfois possible de déceler une fraude, il est beaucoup plus difficile de définir la fraude. Notion essentiellement fuyante, elle a été encore rendue plus lointaine par certains excès de vocabulaire. Le mot fraude n'a pas paru suffisant pour désigner l'ensemble des pratiques suivies par les contribuables sans scrupules ; l'expression « évasion » apparue peu avant 1914 est venue

la doubler. Dans l'esprit de la plupart des gens, les deux mots sont très exactement synonymes. Pour quelques autres, une légère différence les sépare, mais il ne s'agit guère que de nuances et de finesses impossibles à fixer une fois pour toutes dans des définitions rigides.

L'objet de notre étude est précisément de tenter la distinction. En effet, l'apparition d'un double vocable pour désigner l'ensemble des opérations fiscales frauduleuses n'est pas le fait d'un enrichissement isolé de la langue française. Les langues anglaise et allemande ont subi la même transformation. En allemand à la notion de « Schmuggel » (fraude, surtout prise dans le sens de fraude douanière) est venue s'ajouter la notion de « Steuerflucht » : évasion fiscale, si on traduit à peu près exactement. En anglais, le mot « evasion » a eu le même sort favorable.

Une évolution simultanée des trois langues semble indiquer que la création d'un mot nouveau (ou l'emploi dans un sens nouveau d'un mot ancien) répondait à un besoin profond. Mais, avant d'essayer de préciser les différences qui séparent fraude et évasion il est indispensable que nous nous attachions au préalable à une définition de la fraude elle-même. Les causes de la fraude nous retiendront également, lorsqu'il s'agira pour nous de rechercher si l'évasion ne peut pas avoir des causes particulières, encore non précisées.

Section I

Définition de la fraude. Son importance

Si nous ne voulons pas nous attacher à l'amusante définition que donne M. Polti, nous pouvons poser au début de ce chapitre une des plus simples qui ait été donnée, celle de M. Rosier : « La fraude est l'ensemble des combinaisons

juridiques ou comptables ou des procédés matériels pour éluder l'impôt »¹. Basée sur des éléments précis : les combinaisons juridiques ou comptables, elle présente une grande supériorité par rapport aux définitions qui établissent la fraude d'après l'intention du contribuable. En effet deux obstacles s'opposent à la conception subjective de la fraude ; d'abord, telle personne qui pense se soustraire à l'impôt peut très bien rester sous le coup d'une disposition qu'elle ignore ; il y a certes intention de frauder, mais il n'y a pas fraude, il n'y a aucun acte punissable.

D'autre part, il peut arriver que l'on constate une fuite devant l'impôt sans pouvoir affirmer que le contribuable l'ait spécialement voulue. Il peut y avoir fraude involontaire, fraude par ignorance, ou fraude pour quelque autre raison. L'acte est cependant commis, il n'en est pas moins répréhensible. Il serait possible en matière fiscale d'établir une distinction semblable à celle qui existe en matière pénale entre l'homicide volontaire et l'homicide involontaire. Dans les deux cas il y a un fait certain : la mort d'un individu ; pour le fisc, dans les deux cas, il y a perte de recettes. C'est là le fait essentiel.

Désireux de nous en tenir à une conception positive, nous n'accorderons que de brefs développements aux tentatives de justification de la fraude, avant d'aborder les problèmes financiers et économiques posés par l'existence de la fraude fiscale.

A. — *Tentatives de justification de la fraude.*

Ne réussissant pas à la justifier en droit, les plaidoyers pour la fraude se placent tous sur le « plan moral ». Ils répondent sans doute à une préoccupation assez ancienne, puisque dès le III^e siècle si l'on en croit M. Lescœur²,

1. *La fraude fiscale et ses formes actuelles*, « *Journal des Economistes* », 1928.

2. Lescœur, *Pourquoi et comment on fraude le fisc*, p. 2, 1909.

Modestin écrivait déjà : « *Non puto delinquere eum qui in dubiis quaestionibus contra fiscum responderit* » (Dig. 10, *De jure fisci* 49, 14). Plus près de nous, les dictons : *Voler l'Etat n'est pas voler*, et les ouvrages de M. Leroy-Beaulieu témoignent du même état d'esprit. Celui qui ne paie pas ses impôts est habile, celui qui les acquitte n'est qu'un naïf. Tel est le sentiment fréquemment répandu dans quelques pays plus que dans d'autres, et là dans certains milieux surtout. Il est parfois renforcé par l'idée de l'Etat spoliateur et la notion de légitime défense.

Parfois, la fraude est même assimilée au droit d'insurrection : M. Jèze dans son *cours de Finances publiques* 1932-1933 (p. 180) disait :

« La fraude fiscale est-elle toujours immorale ? Non, lorsque les gouvernants abusent de leur force passagère pour opprimer une classe sociale au profit d'une autre classe, ou lorsque l'esprit de fiscalité de l'administration aboutit à des tracasseries incessantes pour les individus. Ils violent à leurs risques et périls une loi sociale. C'est une forme de l'insurrection. Juridiquement l'insurrection est toujours un délit ou un crime. Moralement, l'insurrection contre l'oppression politique ou fiscale est légitime.

« Dans ce cas, la fraude fiscale est punie par la loi, elle n'est pas une violation d'une règle morale. Pour que la fraude fiscale n'ait pas de rapports avec la morale, il faut supposer que l'impôt est incontestablement une mesure de spoliation. L'élévation du tarif de l'impôt n'est pas une preuve suffisante du caractère de spoliation. Il est nécessaire de considérer l'ensemble du système fiscal, son orientation générale ».

Nous ne nous attacherons pas à la réfutation de cette thèse, en recherchant si la fraude fiscale est ou non un droit d'insurrection légitime. M. Breton, dans son ouvrage *La fraude fiscale des valeurs mobilières* s'est chargé de le faire (p. 7 à 13), en s'appuyant sur les travaux de MM. Géný

et Renard. Retenons simplement que deux caractères séparent l'insurrection juridiquement définie de la notion de fraude fiscale : l'insurrection se fonde sur le sentiment du droit ; elle s'extériorise par une lutte ouverte. La fraude fiscale, elle, se fonde sur un simple sentiment d'intérêt matériel et elle revêt d'autres formes... plus subtiles et moins voyantes que la révolte.

Un rapprochement nous semble utile ; Wagner, le grand théoricien socialiste de la Science des finances voyait dans l'impôt autre chose qu'un moyen d'assurer des recettes pour l'Etat ; il le considérait surtout comme un magnifique instrument de redistribution des richesses. La fraude serait alors pour les classes possédantes un moyen de lutter contre cette action de redistribution. Nous ne portons sur ces faits aucun jugement de valeur : le seul but de notre étude est d'observer les faits et de connaître leurs conséquences pour les individus et pour la société. Le juriste doit s'occuper de l'homme tel qu'il est, avec ses vices et ses imperfections ; il constate de plus les infractions aux règles qu'il a édictées et le fait de la contravention suffit pour entraîner automatiquement condamnation et réprobation ; peu important les motifs qui ont poussé le délinquant à sortir du domaine qui lui était attribué par les lois.

C'est pourquoi nous condamnons toujours la fraude, quel que soit le caractère de la loi qui, selon le coupable, non seulement excuse son acte mais encore le justifie.

Un certain nombre d'arguments ont été également utilisés pour expliquer et normaliser la fraude fiscale. Ils partent tous des grandes théories ébauchées sur le fondement de l'impôt.

La plupart des auteurs, depuis M. Leroy-Beaulieu jusqu'à M. Griziotti, ont éprouvé le besoin de dire pourquoi, selon eux, l'impôt était légitime. Les uns l'expliquent comme une « prime d'assurance », les autres comme le prix de la protection que l'Etat nous offre grâce à son armée et à sa

police, d'autres enfin, comme le prix, compris d'une façon plus générale ou plus vague, d'un service rendu par l'Etat en contre-partie des sommes qu'il prélève. M. Wahl, dans son *Traité de droit fiscal* donne une discussion très complète de ces diverses théories.

Elles présentent toutes un danger commun : c'est que le contribuable ne s'en empare ; il peut fort bien trouver que les services de l'Etat lui fournit (il les chiffre naturellement à sa façon) ne sont pas du tout en proportion avec les versements qu'il fait, précisément, pour bénéficier de ces services. Le contribuable se met alors à considérer l'Etat comme un co-contractant qui serait de mauvaise foi ; de son côté, il s'efforcera, légitimement selon lui, de diminuer sa participation à l'affaire puisqu'il n'en retire pas tout ce qu'il en attendait. La fraude est ainsi plus ou moins justifiée. Ces théories sont donc à rejeter, à cause des abus qu'elles rendent possibles et aussi parce qu'elles sont franchement inutiles. En effet les impôts ne peuvent se justifier que par une seule idée : les besoins de l'Etat. Il est aussi faux que vain, de vouloir considérer quel usage en est fait ; car d'abord aucune corrélation n'est possible entre les recettes budgétaires et les dépenses ; il est impossible de dire, sauf cas exceptionnels, quelle sera l'affectation des fonds disponibles au Trésor ; d'autre part, il est également ridicule de vouloir chiffrer l'avantage que retire un individu à participer à la vie en société, cette vie étant organisée par un Etat déterminé, au moyen des ressources de cet Etat.

M. Berthélémy avait déjà bien vu cet aspect de la question lorsqu'il écrivait : « Les taxes sont toutes des confiscations nécessaires » (*Traité de droit administratif*, p. 820).

Très récemment encore M. le Doyen Allix, dans son cours professé à La Haye en août 1937, combattait les théories précédemment exposées et à leur place il ne conservait que le principe suivant : les impôts se justifient par les besoins de l'Etat et par le principe de sa souveraineté. Dans tous les

cas, la fraude fiscale est donc inadmissible. Et ceci même si le taux de l'impôt est de plus en plus élevé. Les charges supplémentaires auxquelles l'Etat doit faire face, les frais considérables du réarmement de nos jours, les dépenses entreprises pour lutter contre la crise économique et le chômage, il y a quelques années, ont nécessité le recours à de tels impôts.

Que les impôts élevés se dévorent eux-mêmes selon l'expression de M. Caillaux, c'est possible, c'est même un fait, et un fait regrettable, qu'il s'agira d'éviter le plus possible en luttant contre la fraude et non pas en la justifiant.

B. — *La fraude fiscale et le budget.*

L'intensité de la lutte contre la fraude est fonction du déséquilibre du budget. En période de prospérité économique, lorsque les rentrées fiscales accusent des plus-values importantes, la lutte contre la fraude pour satisfaisante qu'elle paraisse au point de vue justice, équité et droiture, n'a pourtant qu'un rôle de second plan. En période de crise tout est changé : le déficit du budget ne peut être comblé qu'au moyen de l'augmentation des impôts existants ou par la création de nouveaux qui frapperont les particuliers au moment même où leurs possibilités sont moindres ; la fraude sera accrue d'autant. Et lorsque le gouvernement déclare vouloir entreprendre une lutte sans merci contre les fraudeurs, il fait une opération très profitable : il satisfait d'abord l'opinion publique et tous ceux qui souffrent d'une injuste répartition des charges ; il approuve les plans démagogiques des extrémistes ; il rejette sur la fraude la responsabilité des moins-values budgétaires et enfin, il se promet de fructueuses rentrées d'argent au moment où la fraude sera anéantie.

M. G. Lecarpentier donnait en 1932 un aperçu de la

situation au début de la crise en France, dans une formule saisissante : « La constitution de la Russie au temps des tsars était, a-t-on dit, le régime du despotisme tempéré par l'assassinat ; il serait regrettable que notre système d'impôts personnel s'établît comme un régime de spoliation tempéré par la fraude »¹. C'est pourquoi le combat contre les fraudeurs est un grand cheval de bataille pour les gouvernements qui souffrent de difficultés financières.

Pour l'exemple de la France le rapprochement entre les rendements des impôts et la fréquence des projets spéciaux de réforme fiscale est particulièrement intéressant. Les impôts sur le revenu ont donné au Trésor 8 milliards 500 millions en 1929. En 1933, ils ne rendent que 5 milliards 700 millions. Aussitôt les projets sortent des cartons et tous envisagent « la lutte contre la fraude fiscale ». Le plus important d'entre eux, celui de MM. Abel Gardey et Georges Bonnet portait en titre : « Projet de loi tendant à combattre la fraude fiscale et à réaliser des économies ». M. Chaussade décrit fort bien la situation dans ces périodes difficiles : « C'est alors que s'élèvent de toutes part des voix contre les déserteurs de l'impôt. Le Parlement, la presse, en dénoncent les méfaits. L'opinion publique est alertée par les chiffres qui lui sont jetés en pâture dans les grands quotidiens. Ces informations, et comme telles difficilement intelligibles, souvent altérées, créent une véritable psychose de la fraude »². Les gouvernements eux-mêmes n'y échappent pas et les exagérations des calculs officiels les rendent souvent invraisemblables : telle fraude est présumée coûter à l'Etat 1 milliard de moins values..... chiffre déjà sujet à caution. Mais ce qui est encore plus vain, c'est d'inscrire ce milliard dans les rentrées prochaines, à la suite d'un projet quelconque de lutte contre la fraude dont la perfection et l'efficacité restent toujours à démontrer.

1. *Revue politique et parlementaire*, 1^{er} novembre 1932.

2. Chaussade, *La fraude et le contrôle fiscal*, Poitiers, 1935.

C. — *Importance économique de la fraude fiscale.*

1^o Le premier point intéressant est celui de la modification, du fait de la fraude, de la répartition des charges entre les différentes branches de l'économie et entre les différents particuliers. En général, on pose le problème en sens inverse : soit une situation économique donnée ; il s'établit un rapport d'équilibre entre les diverses activités du pays. Si un nouvel impôt est établi sur certaines branches seulement, il y a, dit-on, déséquilibre, modification des rapports avec les autres branches d'activité. C'est l'observation de ce phénomène qui a fait dire : « Tout impôt ancien est bon ; tout impôt nouveau est mauvais ».

Mais, il faut compléter cette proposition : en effet, dans un système fiscal donné, si les possibilités de fraude sont variables pour les différents assujettis, le résultat au point de vue économique est le même que si le législateur avait fait une discrimination volontaire entre les contribuables. Les uns seront favorisés par rapport aux autres etc... Toute nouvelle fraude amène des troubles profonds dans l'équilibre plus ou moins artificiel qui s'était établi. Ces problèmes des transformations économiques opérées par l'impôt et par la fraude mériteraient une étude approfondie, à eux seuls.

M. Jean Marchal écrivait en 1933 : « La fraude déforme tout le système. Elle en compromet tous les caractères essentiels. Là où elle peut se donner libre cours, elle réintroduit l'injustice en brisant le rapport qui doit exister entre l'imposition et le revenu ; et brisant ce rapport, réintroduisant l'injustice, elle diminue la productivité ».

2^o Là d'ailleurs, il serait nécessaire de mettre en lumière un phénomène qui a une importance économique considérable et qui pourrait être appelé « *la résistance à l'impôt* » ou la tentative d'offrir la moindre prise à l'impôt. Il y a un problème voisin de celui de la fraude mais que la plu-

part des auteurs se sont refusés à étudier dans leurs études sur la fraude, parce que la fraude leur est toujours apparue comme quelque chose de condamnable tandis que les aménagements légalement effectués pour échapper à l'impôt ou pour en payer le moins possible leur ont toujours paru de nature différente, lorsque ces agissements ou ces transformations étaient entrepris dans le cadre des lois existantes. C'est ainsi qu'en France dans le souci d'encourager le groupement des petits capitaux, la loi du 7 mars 1925 institua les sociétés à responsabilité limitée. Aussitôt un grand nombre d'entreprises adoptèrent cette forme et répondirent ainsi au vœu du législateur. Il y a entre cet exemple d'action suivie par les particuliers selon la volonté du législateur et la fraude proprement dite, toute une série d'agissements non prévus par le législateur mais qui ont eu une répercussion très grande.

L'interprétation des conventions en matière d'enregistrement donne un exemple intéressant de la liberté légalement laissée aux particuliers : « Le droit de contrôle de l'administration ne fait pas obstacle au droit que possèdent les parties de choisir, entre plusieurs combinaisons juridiques susceptibles d'aboutir au même résultat, celle de ces combinaisons qui entraîne le paiement des droits les moins élevés »¹.

Pour éviter d'être imposés dans des pays étrangers, la plupart des sociétés internationales, au lieu de fonder des succursales, y fondent des filiales, organismes juridiquement indépendants, imposables individuellement, sans que la société mère ait à payer l'impôt (sauf d'ailleurs les réactions très diverses des administrations fiscales de plusieurs pays qui réussissent de nouveau à imposer l'activité d'une société étrangère dans le pays, sous quelque forme qu'elle agisse).

1. Allix et Lecerclé, *Les droits d'enregistrement*, t. I, p. 181.

Ainsi, très souvent, le désir d'offrir le moins de prise possible au système fiscal existant, a amené des transformations considérables dans le système économique. Qu'on se trouve en présence d'une opération régulière ou d'une opération frauduleuse, du point de vue économique le résultat est le même ; l'idée de fraude est relative ; il y a fraude par rapport à une loi précise, à un système de lois, à des textes fiscaux ou généraux ; certains auteurs ont vu toute la difficulté du problème et ont essayé de créer une catégorie intermédiaire, la « fraude légale ». Aucune conception n'est plus difficile à préciser. Un exemple fera comprendre sans doute assez facilement de quoi il s'agit. L'impôt sur les bénéfices agricoles prévoit l'établissement d'un régime forfaitaire pour certaines catégories d'exploitations (petites exploitations dans lesquelles la comptabilité est ou trop rudimentaire ou même absente). Le forfait crée une sorte de fraude légale.

Les signes extérieurs également : un individu paraît, d'après ces signes, avoir un revenu de 40.000 francs, par exemple (train de vie, domestiques, voitures, etc...) ; en réalité il a 100.000 francs de revenus. Il y a fraude légale, c'est-à-dire fraude rendue possible du fait même de la loi. Mais cette conception est un peu boiteuse. En effet, si le législateur a eu recours au forfait, ce n'est pas en général de gaité de cœur. Il a eu en vue une simplification du travail de l'administration ou encore, devant l'impossibilité d'empêcher la fraude par le système ordinaire, il a essayé de limiter son étendue en concluant en quelque sorte une transaction avec le fraudeur.

3° Un aspect assez nouveau du problème de la fraude mérite d'être traité à la lumière des études récentes entreprises sur le comportement des impôts aux diverses périodes du cycle économique. Le but essentiel de ces recherches est d'examiner dans quelle mesure les rendements des impôts baissent en période de crise et s'accroissent en période de

prospérité. Des différences considérables sont relevées entre les impôts selon leur nature et selon leur réalisation pratique. Il est évident que les Etats ont un intérêt marqué à avoir un système fiscal dont le rendement soit stable — et qui n'accuse pas des moins-values catastrophiques à chaque ralentissement de l'activité économique.

Du point de vue des particuliers, il est bien évident au contraire, que les impôts qui offrent le plus de résistance à la crise, c'est-à-dire qui demeurent constants quelle que soit la situation, sont les moins facilement tolérés. En effet, selon l'expression de M. Landry ¹ « la charge dont ils grèvent le contribuable sera plus lourde lorsque la situation sera plus mauvaise ». Ils sont en quelque sorte des impôts progressifs à rebours.

Il n'est pas étonnant que, dans ces impôts, la fraude ne présente pas toujours les mêmes caractères d'intensité. « M. Neumark est d'avis que la fraude est elle aussi un phénomène cyclique et qu'elle augmente au fur et à mesure qu'en période de crise l'effort fiscal demandé s'accroît » ².

Cet effort fiscal s'accroît d'autant plus que deux faits inverses agissent simultanément : d'une part en période de crise, les besoins de l'Etat s'accroissent considérablement du fait des charges exceptionnelles auxquelles il a à faire face (chômage, travaux de crise etc...); d'autre part, la situation des contribuables est moins bonne et leur capacité contributive est moindre.

Dans ces conditions, il est certain que la fraude fiscale doit prendre alors une importance plus grande. A l'inverse, pour les impôts qui suivent plus exactement les variations de la matière imposable, la fraude ne semble pas devoir présenter les mêmes « recrudescences cycliques » ; — en effet il n'y a à aucun moment d'augmentation notable de la pression fiscale sur les contribuables.

1. Landry, *Communication faite au Congrès des économistes*, 1934.

2. Cité par M. Laufenburger dans son rapport au même Congrès : *Fluctuations économiques et rendements fiscaux*.

D. — *Importance fiscale de la fraude.*

Notre étude est liée à l'histoire de l'impôt elle-même.

Sous l'ancien Régime, l'imposition était essentiellement réelle, même lorsqu'elle prenait la forme d'impôts personnels (taille, par exemple). La base de l'imposition était la terre ou la personne physique du contribuable. La doctrine des physiocrates ne fit plus tard qu'accentuer cette tendance. La propriété mobilière n'était que trop peu développée pour être prise comme base sérieuse d'imposition — d'autant plus que ceux qui la possédaient étaient en général des personnes exemptées d'impôts (nobles etc...). Il n'y avait pas de fraudes proprement dites ; il n'y avait que des extensions plus ou moins élastiques des catégories de gens qui ne payaient pas l'impôt.

Les quatre vieilles contributions établies au lendemain de la Révolution continuent le système ; valeur locative des immeubles et signes extérieurs sont la base fondamentale de leur assiette. La fraude a toujours peu d'importance, tant dans le pays, que sur le plan international. Cependant, devant les augmentations des taux, certains contribuables avisés se rendaient compte que la possession de propriétés dans des pays dont le système fiscal était plus doux ou moins complet leur permettrait de payer moins d'impôts. C'est là, la première forme d'évasion fiscale. Fin du XIX^e siècle, le désir d'échapper à l'impôt sur les successions amène beaucoup de gens à placer leur fortune à l'étranger dans le désir de la soustraire aux investigations du fisc. Les traités signés entre la France, la Belgique, le Luxembourg, et les Pays-Bas en 1842 et 1843 témoignent de la volonté du fisc de lutter contre cette tendance. L'accord postérieur de 1907 avec la Grande-Bretagne montre toujours le même état d'esprit.

Les grandes transformations industrielles du XIX^e siècle, l'internationalisation des activités et des entreprises ont eu

une grande importance. La création des impôts sur le revenu traduit la nécessité nouvelle de serrer de plus près une matière imposable que les anciens impôts ne sont plus capables d'atteindre (La Prusse les établit en 1908, la Grande-Bretagne en 1911, les Etats-Unis en 1913, la France en 1914 et 1917, la Belgique et l'Italie en 1919, la Roumanie en 1923 etc...).

Mais les imperfections de ces impôts entraînent la multiplication des fraudes ; le fait que les pouvoirs des administrations fiscales se trouvent toujours limités aux frontières des Etats — surtout en ce qui concerne leurs moyens de contrôle — contribue au développement de la dissimulation.

Dans ses grandes lignes, les transformations des systèmes fiscaux au cours de l'histoire peuvent être résumées ainsi :

a) Dans une première phase, les dépenses de l'Etat sont considérées de la même façon que celles du souverain ; on y fait face par des moyens divers ; on ne fait appel à l'aide des sujets (c'est-à-dire des contribuables) que dans certains cas et dans certaines limites ; on les frappe donc à propos de faits indiscutables, sans prendre en considération le redevable lui-même.

b) Devant l'accroissement des besoins de l'Etat, on est amené à demander davantage à chacun ; ce qui n'est possible qu'en considérant mieux la personnalité du redevable et ses possibilités ; c'est ainsi qu'apparaissent simultanément les notions de justice dans l'impôt et de capacité contributive. Mais on apprécie toujours celle-ci au moyen d'indices choisis arbitrairement.

c) On s'aperçoit que ces éléments sont insuffisants, à la fois pour assurer une juste répartition des charges fiscales et pour demander le maximum à chacun. On essaie alors d'asseoir l'impôt sur le revenu réellement encaissé par les contribuables. Le fisc, dans l'impossibilité de connaître exactement par lui-même ce revenu, demande une déclaration au redevable et il s'efforcera d'en vérifier l'exactitude.

De ce fait, les possibilités de fraude sont considérablement accrues, et surtout, chaque fois que le fisc n'est pas en mesure de vérifier exactement les déclarations. Il est particulièrement désarmé en face de tout ce qui se passe en dehors des frontières ; là, il doit se fier à ce que le contribuable veut bien lui confier, ou essayer par des moyens arbitraires de corriger ce qu'on lui dit, ou encore essayer de demander des renseignements aux Etats voisins.

La phase actuelle se définit donc comme une tentative de connaître au mieux la matière imposable même lorsqu'elle s'étend sur plusieurs Etats, ceci afin d'éviter les fraudes et aussi de délimiter les droits exacts de chaque Etat en face du contribuable. L'assistance administrative entre les Etats semble donc être à la fois un instrument susceptible d'éviter la fraude et la double imposition. La meilleure connaissance de la matière imposable réaliserait donc la justice dans l'impôt, tout en accroissant son rendement. Le développement des relations commerciales internationales a entraîné des doubles impositions du fait du développement anarchique des souverainetés fiscales de tous les Etats. Il a permis également un certain nombre de fraudes, par la fuite hors du rayon d'investigation des administrations. Lutter seulement contre la double imposition, c'est inverser le problème : le seul fait essentiel, c'est la connaissance aussi exacte que possible de la matière imposable.

Section II

Fraude et évasion

A. — *La confusion habituelle.*

Le problème de la fraude étant ainsi posé, il importe de savoir comment il a été traité. Il est assez étonnant de voir que, pour la plupart des auteurs, la fraude et l'évasion sont exactement la même chose.

M. Pilon, dans son *Traité d'Enregistrement* (I, 1929, p. 658) écrit par exemple :

« A vrai dire, ce qu'on est convenu d'appeler « l'évasion fiscale » ce qui, *pour parler plus simplement*, constitue la fraude, tient moins de la part des redevables, à une intention de mal faire qu'à un certain état d'esprit... ».

Ainsi selon lui, il y a deux façons de parler ; on peut employer soit un mot normal : la fraude, soit un mot original : l'évasion. L'évasion n'est alors que le moyen de soustraire ses biens ou ses revenus à l'impôt. C'est la définition de la fraude, en plus imagé, en ce sens que le mot signifie un effort de soustraction, d'éloignement des biens hors de l'emprise du fisc. Un point, c'est tout.

Nous retrouvons cette façon de voir dans la plupart des auteurs. Pour eux, il y a un doublement du mot « fraude ». Il n'y aurait que des nuances entre eux. Le mot fraude impliquerait toujours une idée de faute et de réprobation. L'évasion serait au contraire quelque chose de plus habile, et de moins répréhensible ... ceci avec des nuances infinies. Selon certaines opinions que nous avons relevées, l'introduction du mot évasion dans notre vocabulaire serait due à l'influence anglaise. Le mot anglais « evasion » aurait peu à peu pris place dans notre langue par une sorte de pudeur pour éviter d'employer le mot un peu brutal de fraude.

Il semble cependant que depuis quelques années, le besoin d'une distinction se fasse sentir. Plusieurs indices nous le prouvent. Les travaux de la Société des Nations semblent indiquer que le mot évasion est pris dans un sens assez net (bien qu'il n'ait jamais fait l'objet d'une définition précise). D'autre part quelques auteurs ont senti la nécessité de faire une distinction entre les deux expressions.

Parmi ceux-ci, citons Boué qui dès 1929 écrivait ¹ :

« Que doit-on entendre par évasion fiscale ? Est-ce le fait pour un contribuable de soustraire son revenu ou capital

1. Boué, *Double imposition et évasion fiscale*, p. 10.

à l'application des lois fiscales ? Non, pas cela, nous l'appelons fraude fiscale.

« Est-ce alors l'exportation des capitaux à l'étranger ? Pas toujours...

« A notre sens, il y a évasion fiscale lorsqu'un contribuable profite, soit de l'obscurité, du silence, ou même des dispositions de la loi fiscale d'un ou de plusieurs pays, soit de l'impuissance de leur contrôle fiscal ».

Bien que nous n'acceptons pas cette dernière définition de l'évasion, il nous a paru bon de la citer pour indiquer les scrupules qui germaient dans l'esprit de quelques uns et la nécessité d'une clarification de ces notions. Nous nous occuperons au chapitre II, de la différenciation à faire, ou à ne pas faire, entre évasion fiscale et exportation de capitaux. Pour l'instant, nous ne voulons résoudre le problème que de la différence entre fraude et évasion.

La nécessité de la distinction entre les deux notions semble établie si on considère les travaux de la Société des Nations. Le seul mot employé par les différents experts qui ont collaboré aux travaux de Genève est celui d'évasion fiscale. Il est donc possible de croire qu'il y a là une série de problèmes assez différents des problèmes ordinaires de la fraude. La recherche que nous entreprenons ici n'a pas seulement une importance théorique ; il ne s'agit pas de créer une nouvelle classification des procédés employés pour frauder, selon un ordre satisfaisant pour l'esprit ; il s'agit d'examiner les faits tels qu'ils se passent dans la réalité et de voir quels sont les aspects différents de choses classées ordinairement sous la même appellation. Les observations que nous pourrons faire peuvent avoir un intérêt pratique certain, puisque si fraude et évasion sont deux phénomènes bien distincts, il est probable que les moyens de lutte contre l'une seront inefficaces contre l'autre.

Pour arriver à une précision plus grande dans l'analyse, il est nécessaire d'étudier plus en détail la question de la formation de la fraude et de ses causes ; nous étendrons cette

étude à l'évasion fiscale, si toutefois nous pouvons lui trouver des causes propres.

B. — *Causes de la fraude et causes de l'évasion.*

« La cause immédiate de la fraude, a dit M. Liesse¹, c'est sa facilité ». L'exemple qu'il en donne est l'emprunt français de 4 %, 1925, à garantie de change, dont les coupons étaient exclus du revenu imposable à l'impôt général sur le revenu. En offrant ces titres au public, le législateur aurait dû se douter de l'usage qui en serait fait : cet usage, inavoué et inavouable au moment de sa souscription, était justement une des causes même de la réussite de l'emprunt.

Dans les grandes lignes, il est possible de dire que cette facilité de la fraude tient à deux causes essentielles : une cause fiscale et une cause économique.

1^o *Cause fiscale de la fraude* : c'est la défectuosité des lois fiscales. Ces lois sont en effet candides, obscures, instables et malgré cela, très exigeantes.

L'adoption d'un système de déclaration, avec présomption de la bonne foi du déclarant est la preuve d'une confiance exagérée dans la bonne foi et le sentiment du devoir du contribuable. Le contrôle n'a été institué que peu à peu, et encore faut-il connaître son efficacité ; pour la plupart des impôts directs il laisse passer à travers ses mailles une quantité énorme de faits : bénéfices agricoles, où le contrôleur se heurte à l'inertie ou à l'absence totale de documents comptables ; professions libérales, le domaine le plus obscur des impôts cédulaires, impôt général sur le revenu, pour lequel il est à peu près pratiquement impossible dans l'état actuel des lois et des administrations d'obliger le contribuable à indiquer en bloc l'ensemble de ses revenus... etc... Certes la fraude est bien plus facile qu'avec l'ancien

1. A. Liesse, *La fraude fiscale*, « *L'Economiste français* », 9 décembre 1933.

système des signes extérieurs, éléments visibles, matériels, qu'il est souvent impossible de modifier. Nous ne pouvons pas développer ici une comparaison entre les avantages et les inconvénients respectifs des deux méthodes de taxation. Nous avons cependant déjà vu plus haut que l'abandon des anciennes méthodes de taxation par presque toutes les nations civilisées correspondait chez elles au désir et au besoin de serrer au plus près la matière imposable mal connue par les signes extérieurs. Remplacer à nouveau la déclaration par l'imposition forfaitaire serait une erreur ; mieux vaut s'efforcer de développer et de perfectionner les méthodes de contrôle et même le cas échéant en les renforçant par l'examen de signes matériels, à titre de présomptions ou de complément d'information. Malheureusement les tentatives d'amélioration des lois fiscales sont trop fréquentes et trop fragmentaires à la fois. Les impôts directs sont modifiés en France, deux ou trois fois par an en moyenne, au moment du vote du budget, au début de l'année, en juillet et parfois en automne, lorsque souffle le vent saisonnier du « redressement ».

Une telle abondance de textes codifiés avec un retard considérable (si considérable même que certaines éditions du code étaient déjà périmées avant de paraître) nuit à la clarté et à la compréhension. M. Rosier estime que « le législateur lui-même a encouragé la fraude non seulement en rédigeant des lois peu claires ou ambiguës, mais aussi en « *catégorisant* » les contribuables, en multipliant les exonérations de toutes sortes... »¹.

La hausse des taux des impôts, inévitable dans tous les pays qui supportent des charges sociales et militaires considérables, est, elle aussi, un facteur important de fraude. M. Piétri disait dans son ouvrage « *Justice et injustice fiscale* » : « Des ponctions fiscales de cette dureté appellent la fraude comme la pluie appelle le vent ».

1. Rosier, *Journal des Economistes*, 1928.

Il est à remarquer enfin que cet alourdissement du poids de l'impôt coïncide avec l'augmentation des exonérations, si bien qu'un nombre toujours plus restreint de contribuables supporte un impôt dont on exige sans cesse davantage.

Nous ne voulons pas développer ici ni reprendre tout ce qui a été écrit sur les charges fiscales du pays. Signalons seulement l'enquête de M. March, Directeur de l'Institut de Statistique, publiée dans la *Revue politique et parlementaire* en janvier 1933 : « Les charges fiscales et sociales des sociétés par actions ». Il y donne par exemple le chiffre suivant : pour 1931 une société qui répartit 100 francs de bénéfice en donne 64 à l'Etat et 36 aux actionnaires.

2° *Cause économique de la fraude* : l'évolution très rapide du système économique, marquée par l'apparition des valeurs mobilières et la complexité croissante des entreprises.

La possibilité d'avoir une fortune constituée en tout ou en partie de titres, actions, obligations, rentes, etc... permet une dissimulation plus facile ; les fortunes deviennent invisibles ; la généralisation des titres au porteur rend de plus leurs transmissions occultes. Des évaluations dignes de foi montrent que les titres au porteur sont en France environ six fois plus répandus que les titres nominatifs. En plus de la facilité de négociation qu'ils confèrent à leur possesseur, il est clair qu'un des avantages qui ont assuré leur développement est la faculté de les soustraire à l'indiscrétion du fisc. Cette assertion est vérifiée par les nombreuses tentatives de l'administration pour favoriser à l'extrême par des avantages de toutes sortes et un régime fiscal de faveur les titres nominatifs plus aisément contrôlables... Leur insuccès prouve nettement que cet « avantage légal » offert aux contribuables est bien inférieur à l'avantage qu'ils s'octroient eux-mêmes en fraudant plus ou moins.

La complexité des organisations économiques provoque également des dissimulations fiscales importantes. Il est

impossible à un contrôleur, aussi expert qu'il soit, de vérifier et de comprendre dans tous ses détails les comptabilités qu'il doit considérer comme base de taxation. Il ne dispose pas du temps suffisant, ni des éléments d'appréciation indispensables, même en admettant que ces comptabilités soient sincères.

Il est d'ailleurs possible de parler du « mensonge comptable » comme on parle du mensonge statistique. Sans rien déformer des faits matériels, on peut présenter les résultats de telle façon ou de telle autre ; la limite entre l'interprétation tendancieuse des résultats de l'exploitation et la fraude est assez flottante.

La multiplication des conseils fiscaux et des entreprises d'organisation de comptabilités, a entraîné une recrudescence importante de fraudes, d'autant plus que l'exercice de cette profession n'offre aucune garantie d'honnêteté. Un grand banquier anglais se plaignait récemment que les entreprises industrielles lui présentaient des comptes faussés afin d'obtenir de lui des crédits plus avantageux, et il disait : « Ces entreprises ont déjà deux comptabilités, une pour elle et une pour le fisc ; qui peut me prouver qu'elles n'en ont pas une troisième à l'usage de leur banquier » ?

Cette analyse des causes de la fraude semble ne nous apporter aucun élément susceptible de préciser la notion d'évasion. Cependant si nous prenons plus en détail les principaux points envisagés nous arrivons à des conclusions intéressantes.

Au point de vue fiscal : nous avons noté les insuffisances du contrôle et ses efforts vers un perfectionnement sans cesse renouvelé. Il est intéressant de constater que toute nouvelle méthode employée, pour efficace qu'elle soit, ne fait pas disparaître la fraude, mais elle la déplace. On peut même imaginer qu'un contrôle parfait n'empêche pas les

fraudeurs de pulluler ; le seul changement se trouve dans le choix des méthodes qu'ils emploieront. De nouveaux moyens pourront être mis à la disposition de l'administration ; les fraudeurs imagineront de nouveaux procédés pour éluder l'impôt. La fraude et la lutte entreprise par l'administration ressemblent à une course éperdue dont on ne voit pas la fin. Cependant, au fur et à mesure de la mise au point du système de contrôle intérieur, les fraudeurs doivent lâcher du terrain ; peu à peu ils sont obligés de se retrancher dans un petit nombre de procédés, de plus en plus faciles à déceler. L'établissement de la carte d'identité fiscale (si cette réforme s'accompagne de garanties sérieuses d'efficacité) peut leur porter un coup sérieux, sinon ultime. La fraude intérieure dans un pays devient impossible, si elle comporte trop de risques. Dans ces conditions, il est plus simple pour le fraudeur de céder en apparence, mais il peut s'arranger pour se mettre hors de portée de l'administration et de son réseau de textes et de contrôles. On peut discerner maintenant une des causes d'un phénomène bien particulier de fraude : l'évasion ; elle apparaît comme la conséquence de la perfection croissante des méthodes de contrôle interne et de la difficulté accrue de continuer à frauder le fisc selon les méthodes traditionnelles.

La souveraineté des Etats est pratiquement limitée à leur territoire. Ils ignorent ce qui se passe au delà, même s'il s'agit de leurs nationaux. Il est impossible au contrôleur des contributions directes de Paris, de demander des comptes, à une entreprise française en République Argentine et on ne le voit pas entreprendre un voyage pour aller lui-même se documenter sur place. Il est d'ailleurs probable que son voyage ne s'accomplirait pas sans encombres, car le pays où il aurait l'intention d'exercer son contrôle estimerait à juste titre que sa souveraineté est atteinte par sa démarche.

Pour les personnes publiques les frontières sont des

barrières infranchissables¹. Impossible pour elles d'envisager, en l'absence d'un traité, une demande ou un concours à une administration étrangère, ni de satisfaire à la curiosité légitime des fonctionnaires d'un Etat voisin ; les pires sanctions et des pénalités pour les fonctionnaires imprudents sont prévues ; la souveraineté de l'Etat est atteinte, le secret professionnel violé etc...

Pour les particuliers, au contraire, aucune barrière de ce genre.

Au point de vue économique, le développement des échanges internationaux a lui-même accentué cette tendance ; l'activité privée ne connaît aucune frontière. Or le fisc peut avoir besoin de renseignements sur l'activité des contribuables à l'étranger. Il est forcé d'admettre les déclarations qui lui sont faites car il sera presque toujours dans l'impossibilité d'en prouver l'inexactitude et d'appliquer les peines très sévères prévues dans ce cas. Qu'un individu place ses fonds à l'étranger, qu'une entreprise française soit liée à une entreprise étrangère en tant que succursale, ou comme maison-mère d'établissements multiples — qu'un artiste, un ouvrier etc... touche des salaires à l'étranger, le fisc national n'en sera avisé que si le contribuable lui-même a jugé bon de le dire à l'administration. La certitude qu'aucun contrôle n'est possible l'incitera fatalement à s'abstenir ou à n'indiquer qu'une partie de ses ressources d'origine étrangère. C'est là une des différences essentielles avec les exemples de fraude que nous avons déjà rencontrés : dans l'évasion (ou tout au moins sous cette notion encore imprécise) nous rencontrons à la fois une entière liberté laissée au contribuable et une impossibilité absolue de contrôle de la part du fisc.

1. Le seul exemple qui contredise cette affirmation, semble être le cas des douanes américaines qui entretiennent des bureaux à l'étranger. Sur ce point, voir Allix, *Droits de douane*.

En effet, à l'intérieur du pays, il est facile à l'administration de rassembler les relevés des coupons payés à telle ou telle personne, de consulter à la fois les livres de la société-mère et de ses filiales, de contrôler les déclarations des employeurs etc... Dès que l'une quelconque de ces opérations se fait à travers une frontière, le fisc est paralysé.

Nous avons vu que le développement des valeurs mobilières et spécialement des titres au porteur avait été une des causes de l'extension des fraudes fiscales ; nous pouvons dire maintenant que l'internationalisation du marché des capitaux est une des causes de la facilité des évasions et de leur augmentation.

Une propagande étrangère subtile a également séduit un certain nombre de personnes ; les formes très diverses qu'elle revêt ont réussi à convaincre bien des contribuables.

Les banques ont fait des envois de circulaires en France, ont publié des notes dans les journaux spécialisés. Elles ont pu même agir directement sur certains propriétaires.

Pour faire comprendre les avantages que les capitalistes français trouveraient à suivre leurs conseils, leur argumentation est en général ainsi établie :

Il est possible d'éviter les lois fiscales spoliatrices (et même les dangers de confiscation en temps de troubles politiques possibles) ; une banque étrangère offre ainsi, avec l'avantage de la sécurité, celui de l'abri contre les investigations du fisc. Le gain énorme qui est réalisé par le contribuable inquiet et économe n'est compensé que par le paiement d'une très faible commission.

Un deuxième avantage résultera encore de l'échange des titres français contre des titres étrangers. La banque étrangère en assurera le service régulièrement en France. C'est le petit trafic auquel se livraient certains agents de la Banque de Bâle, et qui a été dévoilé il y a quelques années. Les grosses fortunes seules commencèrent. Puis le perfectionnement des services des banques étrangères amena une

véritable « démocratisation » de l'évasion fiscale, en rendant possible l'envoi à l'étranger des fonds de petits capitalistes.

De leur côté, les spéculateurs font des offres alléchantes de placements de premier ordre à l'étranger, à des taux extraordinaires ; ils indiquent une adresse en France. Une véritable profession d'intermédiaires en évasion, de commerçants spécialisés, qui réalisent le drainage depuis les opérations de détail jusqu'aux affaires en gros, s'est développée.

Les immeubles et les sociétés de gérance à l'étranger ont attiré bien des gens. Des annonces paraissent toujours dans un certain nombre de journaux ; c'est ainsi que les villes d'eaux étrangères ont réussi à s'assurer, un peu partout dans le monde, le concours intéressé de capitaux français.

Enfin, la propagande à la fondation des Holdings, au Luxembourg, au Lichtenstein et autres petits Etats a pris une certaine extension. Le capitaliste n'a à s'occuper de rien, il doit seulement envoyer quelques capitaux et dire ce qu'il désire. Les agences ont vite fait de fonder tout ce qui est nécessaire comme organismes, même les plus compliqués.

La législation des Etats en question est favorable à ce genre de trafic. Au Luxembourg, la loi sur le régime fiscal des sociétés de participations financières date de 1929 (13 juillet) et elle a favorisé la création de plusieurs milliers de sociétés, représentant un capital de plusieurs milliards. Sur cette somme il semble possible d'estimer la part française à un bon tiers... (Cf. *Journal officiel du Luxembourg*). En Suisse, la floraison des Holdings a été également encouragée. A Tanger, ville internationale, les sociétés se fondaient également à un rythme assez rapide, jusqu'en 1916.

La Belgique, la Hollande, l'Angleterre, les Etats-Unis, l'Amérique latine, Panama, fournissent encore de bons exemples de pays refuges.

Toute cette propagande est assez efficace, car le Français a tendance à croire qu'il n'est pas malhonnête quand il vole l'Etat.

Un autre avantage qu'il voit dans l'évasion, ce sont ses buts multiples. La propagande étrangère le fait d'ailleurs nettement ressortir ; le contribuable sollicité, non seulement sera à l'abri des lois fiscales trop exigeantes, mais encore étouffera ses craintes en ce qui concerne l'état de la monnaie nationale, les variations politiques etc... etc...

Dans certains cas et pour certains pays (l'Allemagne de 1923 en est un des exemples) l'évasion fiscale, plus encore que la fraude fiscale, fut un épisode de la « guerre sociale » ; les capitaux s'en vont non seulement pour éviter la confiscation ou des mesures analogues, mais leur fuite s'organise et devient un moyen systématique et efficace d'action sur le gouvernement. Des exemples plus récents ont donné une certaine actualité à ces faits.

En résumé, nous pouvons dire maintenant que l'évasion a des causes semblables à la fraude : les exigences du fisc et ses méthodes, d'une part ; le perfectionnement des instruments modernes de paiement et de comptabilité, le développement des valeurs mobilières, d'autre part. Mais elle a aussi des causes propres : la limitation des pouvoirs de l'Etat aux frontières, en face de l'activité internationale accrue des particuliers.

C. — *Lien entre la double imposition et l'évasion fiscale.*

Ce dernier aspect nous fait voir le point commun qui existe entre les deux problèmes de l'évasion et de la double imposition. Ainsi que le dit M. Lavagne¹ : « Ces deux phénomènes proviennent de l'absence d'adaptation, de correspondance entre les législations fiscales et privent le Trésor de chaque pays de recettes sur lesquelles il est en droit de compter ».

Du côté des particuliers, ce double problème prend des

1. Lavagne, *La question des doubles impositions*, thèse, Paris, 1929, p. 3.

aspects assez spéciaux ; il est même possible de dire que, à son tour, la double imposition est une des causes d'évasion. Les exemples d'impositions multiples exagérées sont nombreux et bien connus. Un des plus typiques a été cité par M. Barthélémy Raynaud¹ : c'est le cas d'un industriel qui « taxé sur le même revenu à la fois dans son pays de résidence et dans le pays où sont situées ses usines, a payé jusqu'à 103 % de ses revenus ».

Il est naturel que des contribuables se trouvant dans une telle situation ou même dans une situation moins grave aspirent à sortir de ce mauvais pas. Très souvent, les accords internationaux ne sont guère susceptibles de leur donner satisfaction ; souvent encore, il n'y a pas de traité. Les particuliers ont alors trois possibilités : — ou bien se soumettre et ainsi supporter une réduction ou même une annulation complète de leurs bénéfices ; — ou bien, abandonner leur activité internationale, ce qui peut avoir des effets économiques désastreux, non seulement pour eux, mais pour l'ensemble de l'économie, car l'évolution actuelle, en dépit des obstacles divers accumulés par les nationalismes économiques, accuse une interdépendance économique très nette accentuée encore par le développement des transports internationaux ; — ou bien essayer de se débarrasser d'une partie de la charge fiscale supplémentaire qui pèse sur leurs épaules, en cachant des documents, en camouflant leur activité ou en se servant de moyens qui juridiquement devraient recevoir une autre destination (emplois d'établissements d'achat pour la vente, d'agents commerciaux pour le montage etc... etc...).

Tout effort tendant à diminuer l'importance de la double imposition pourra donc tendre dans une certaine mesure à diminuer l'évasion fiscale. Les experts techniques de 1927

1. Barthélémy Raynaud, *La vie économique internationale*. L'exemple reproduit par cet auteur a été extrait des dossiers de la Chambre de Commerce internationale.

l'avaient d'ailleurs signalé au cours de leur rapport (1927, C. 216.M.85, p. 9) :

... « Toute imposition exagérée provoque, par son élévation même, l'évasion fiscale dont le caractère et les graves conséquences ont été soulignés... ; la suppression de la double imposition est donc intimement liée aux mesures tendant systématiquement à prévenir ou à enrayer cette évasion ».

Mais à l'inverse il est nécessaire de remarquer que des mesures prises pour supprimer la double imposition peuvent, lorsqu'elles sont mal étudiées, ouvrir une nouvelle porte à l'évasion fiscale. Les experts de la S.D.N. de 1925 l'avaient bien aperçu dans l'exemple théorique qu'ils donnent (p. 23) :

« Considérons un contribuable domicilié en Moranie et possédant des valeurs mobilières imériennes payables en Imérie ; s'il veut obtenir l'exemption de l'impôt cédulaire imérien, il doit produire un affidavit indiquant sa nationalité et son domicile. Le Trésor imérien reçoit l'affidavit mais ne le renvoie pas en Moranie, annoté du montant des coupons qui ont été exonérés de l'impôt. Le fisc moranien ignorera vraisemblablement que son contribuable a touché ces revenus et ne l'imposera pas de ce chef ; en fait le contribuable pourra échapper complètement à l'impôt ».

Nous ne nous arrêterons pas à la question si souvent traitée, et d'ailleurs parfaitement inutile, de savoir si l'évasion fiscale est la juste compensation de la double imposition. Il semble simplement que les deux problèmes doivent trouver au plus tôt une solution satisfaisante.

D. — *Définition de l'évasion fiscale.*

A la lumière de ces développements il est maintenant possible de tenter une définition plus serrée de l'évasion fiscale. Une des premières tentatives pour la préciser a été faite par M. Clavier, représentant de la Belgique au Comité

de la S.D.N. Selon lui ¹, « on désigne généralement par ces termes l'exode des capitaux qui fuient à l'étranger afin que les détenteurs échappent en partie à l'impôt progressif sur le revenu au lieu du domicile ».

« On peut aussi comprendre sous ce vocable la dissimulation intérieure des revenus de provenance étrangère ou indigène ».

Cette définition appelle les observations suivantes :

1) M. Clavier admet que les dissimulations de revenus de provenance indigène peuvent être classées sous la rubrique « évasion ». Il y a là évidemment une fraude, mais nous ne voyons pas en quoi elle est une évasion. Il semble que l'auteur ait tenté un compromis entre les deux sens possibles de l'évasion : d'une part, évasion hors du pays (exode des capitaux et même dissimulation de revenus de source extérieure) et évasion hors de l'impôt (en ce cas évasion signifie exactement fraude). Nous pensons donc personnellement, nécessaire de supprimer cette seconde signification, pour ne garder que la première, seule susceptible d'apporter un jour nouveau sur le problème.

2) Nous tenons, d'autre part, à remarquer que M. Clavier ne prend en considération que les exodes de capitaux qui ont pour but bien défini d'échapper à l'impôt. Il y a là, un élément d'appréciation subjective ; nous l'estimons néfaste ; en effet comment saura-t-on que tel mouvement a pour cause le désir d'échapper à l'impôt plutôt que le désir de réaliser un placement avantageux ? Nous reprendrons d'ailleurs cette question en détail au cours du chapitre suivant.

Mais il était nécessaire de signaler dès maintenant ce point important. Ce n'est nullement le but poursuivi par un individu qui nous intéresse, mais le résultat pratique de ses actes ; s'il a en vue une spéculation heureuse et que, de ce

1. Clavier, *Les doubles impositions et l'évasion fiscale*, « *Revue économique internationale* », 2 septembre 1923, p. 479.

fait, il profite des circonstances pour ne pas payer ses impôts, il n'y en aura pas moins une évasion caractérisée.

3) M. Clavier semble croire que toutes les évasions fiscales se font au moyen de sorties de capitaux. Sa définition est alors trop restreinte puisqu'elle exclut les évasions comptables, telles que les transferts de bénéfices d'un pays à un autre. Les experts de 1925 ont d'ailleurs particulièrement aperçu les points faibles de cette première définition. C'est pourquoi ils l'ont remplacée par la suivante¹ :

..... « L'évasion fiscale, c'est-à-dire celle qui, notamment à la faveur de l'exode des capitaux, permet aux intéressés d'échapper à des impôts légitimement dus ; tantôt il s'agit de contribuables qui, narguant délibérément la loi, entrent dans la voie de la dissimulation, tantôt il s'agit simplement de personnes qui, par insouciance, oubli ou négligence, n'accomplissent pas leurs obligations fiscales, ou qui, en raison des doutes que laisse parfois l'obscurité des lois, les interprètent en leur faveur ».

Cette définition présente deux grands avantages sur la précédente : elle l'élargit sensiblement grâce à l'expression « notamment à la faveur de l'exode des capitaux », ce qui laisse supposer un champ d'application de l'évasion fiscale beaucoup plus vaste. On peut donc y englober toutes les évasions comptables, les évasions réalisées par la fuite du contribuable lui-même etc... D'autre part, elle évite le reproche de subjectivité qui atteignait la formule de M. Clavier, puisqu'elle vise même les cas d'évasion involontaire.

M. Nordmann, dans son ouvrage *Exportation de capitaux et évasion fiscale* renverse en quelque sorte les données. Il écrit (p. 25) : « Il nous semble qu'on devrait réserver le mot « évasion » à la fraude, cause d'une exportation de capitaux, ce mot impliquant une idée de sortie, de fuite et qu'on

1. Rapport et résolutions présentés par les experts techniques sur la double imposition et l'évasion fiscale, 1925, Document F. 212, p. 22.

qualifierait avantageusement de fraude fiscale ou de dissimulation fiscale le fait pour la matière imposable de se dérober aux prélèvements du fisc à l'intérieur du pays ».

Ainsi, le problème posé par M. Nordmann est limité étroitement : les exportations de capitaux ne sont que le moyen de réaliser une évasion, mais par eux-mêmes, en général ils n'en sont pas une. Parfois exacte, cette interprétation nous paraît néanmoins assez restrictive, et la définition des experts de la S.D.N. met nettement en lumière pourquoi : c'est non seulement au moyen des exportations des capitaux que se produisent les évasions, mais encore à leur faveur. L'intention de frauder n'est pas le seul facteur à considérer.

Quant à la définition donnée par M. Boué, que nous citons plus haut, et que nous ne voulons retenir en aucune façon, elle nous suggère quelques réflexions supplémentaires :

Selon M. Boué, l'évasion fiscale n'est pas définie. Cette absence de cadres rigides lui permet les explications les plus invraisemblables ; il se contente de définir la notion de fraude : « le fait pour un contribuable de soustraire tout ou partie de son revenu ou capital à l'application de la loi fiscale ».

D'autre part, il s'efforce de distinguer le plus nettement possible l'exportation des capitaux et l'évasion ; il justifie sa distinction en s'appuyant uniquement sur le point de vue du particulier, « les capitaux n'étant pas forcément exportés en vue d'éviter le fisc » ; il s'efforce de donner un tableau complet des motifs qui peuvent inciter les capitalistes à exporter leurs fonds : taux d'intérêts avantageux, répartition des risques, crainte politique ou monétaire, etc...

Il remarque dans tous ces cas « les préoccupations fiscales n'ont qu'un rôle secondaire ».

Dans tous ces cas, dit-il, l'évasion fiscale est involontaire, et il en conclut que cette notion d'évasion est beaucoup plus large que la notion de fraude qui, elle, est toujours voulue.

Il concède cependant que si l'exportation des capitaux ne constitue pas forcément une évasion fiscale, il y a souvent coïncidence entre elles, l'une étant alors le but de l'autre.

Son point de vue le pousse à distinguer deux parties ou deux sortes d'évasion : l'évasion objective et l'évasion intentionnelle. Selon lui, l'évasion objective serait le conflit négatif d'imposition¹, ou encore l'inverse, la double imposition.

Le problème ainsi présenté, manque de clarté ; l'évasion selon M. Boué peut être intérieure ou extérieure, intentionnelle ou non. Il mélange ainsi des constatations de fait et des appréciations sur le but suivi par chacun.

En fin de chapitre, il est obligé de recourir à une explication très vaste. Il y a évasion fiscale, dit-il, lorsqu'un contribuable profite, soit de l'obscurité, du silence ou même des dispositions de la loi fiscale d'un ou plusieurs pays ; soit de l'impuissance de leurs contrôles fiscaux. Cette définition très vague se différencie, on ne sait trop comment, de la définition qu'il donne de la fraude.

Au terme de cette longue discussion, nous croyons pouvoir proposer la définition suivante : *L'évasion fiscale comprend toutes les fraudes qui sont rendues possibles par l'existence d'une frontière aux territoires des Etats et d'une limite à leur souveraineté administrative et fiscale.*

Elle présente, selon nous, quelques avantages : 1) elle est plus générale que celles qui n'envisagent que l'évasion réalisée par exportation des capitaux ; 2) elle n'implique aucune appréciation des mobiles qui poussent des individus, elle constate simplement ; 3) elle prend même en considération les cas extrêmes analogues à celui qui gênait M. Clavier : celui de la dissimulation à l'intérieur de revenus provenant de l'étranger.

1. Voir dans notre introduction, p. 5, le développement de cette notion. Cf. également Niboyet, *La double imposition au point de vue juridique*, La Haye, 1930.

Enfin et surtout elle établit une distinction nette entre la fraude intérieure et la fraude rendue possible par les relations avec les pays étrangers.

M. Boué estimait que la notion d'évasion était plus vaste que la notion de fraude. A l'inverse, nous jugerons que la notion de fraude englobe deux ordres de phénomènes distincts : la fraude intérieure et l'évasion ¹.

Même ainsi définie l'évasion n'en reste pas moins très complexe. La plupart des grands problèmes des finances peuvent se poser de nouveau à son sujet. Les systèmes fiscaux peuvent être remis en cause. L'évasion peut être générale ou relative, d'un point de vue national ou d'un point de vue fiscal.

Du point de vue national, l'évasion sera relative, lorsqu'elle permettra à un individu de se soustraire aux impôts de ce pays. Il y aura bien évasion, même si l'individu en question paie un impôt équivalent dans un autre pays. L'évasion sera générale au contraire lorsque le contribuable se sera arrangé pour éviter les impôts de tous les pays auxquels il aura à faire ; il devra réaliser, pour y parvenir, un véritable « évanouissement » de la matière imposable.

1. Nous avons été obligé de passer sous silence une théorie fort intéressante, selon laquelle la fraude serait seule illicite, tandis que l'évasion grouperait par définition tous les agissements licites : un particulier place ses capitaux à l'étranger parce que dans son pays l'impôt sur le revenu des capitaux est très élevé ; il boit de l'eau parce qu'il y a un impôt sur le vin : dans les deux cas, il évite le paiement de l'impôt sans avoir à commettre aucune opération illicite. Ce serait donc des « évasions » (ce sens du mot évasion est exactement celui donné par certains à l'expression fraude légale). Au contraire si un individu fausse sa comptabilité, vend son vin sans payer les droits, part du pays sans régler sa note d'impôts, il y aurait fraude. Ainsi la fraude serait l'ensemble des combinaisons et des procédés employés pour éviter de payer l'impôt légalement dû tandis que l'évasion tendrait à soustraire la matière imposable avant même que l'impôt ne soit dû légalement.

Malheureusement, le passage de la fraude à l'évasion ainsi définie manque de netteté. Nous l'avons remarqué plus haut p. 22. D'autre part, la vulgarisation du mot évasion, son emploi dans les textes et même dans le titre des réformes fiscales à la place du mot fraude, enlèvent beaucoup de force à cette théorie. C'est pourquoi nous avons cherché, tout en gardant à l'évasion aussi bien qu'à la fraude le caractère d'opérations répréhensibles et illicites, à les distinguer « géographiquement ». La fraude interne ressort du droit fiscal national ; l'évasion fiscale, ou fraude externe, du droit fiscal international.

Les conceptions de revenu, les notions de domicile, de résidence, d'établissement, peuvent avoir une importance primordiale du point de vue de l'évasion. Si les règles d'imposition de deux Etats sont différentes, un contribuable peut y faire certaines opérations licites selon une législation et illicites pour l'autre. M. Einaudi écrit ¹ : « Le fonctionnaire fiscal est facilement induit par sa mentalité professionnelle à considérer les faits économiques au point de vue exclusif de l'intérêt de l'Etat auquel il appartient, et à condamner comme des actes d'évasion fiscale tous les moyens auxquels le contribuable a recours pour ne pas payer l'imposition dont le fonctionnaire le charge sur son propre territoire ».

Une tentative de classement des opérations d'évasion fiscale peut se présenter ainsi :

1) Evasion tendant à éviter un seul impôt : les exportations de valeurs, les coffres forts à l'étranger, afin d'éviter l'impôt sur les successions par exemple (C'est l'évasion fiscale spéciale).

2) Evasion tendant à soustraire la matière imposable à une série d'impôts : les achats de valeurs étrangères, dont les coupons sont payables à l'étranger : on échappe à l'impôt cédulaire sur les revenus des valeurs mobilières et à l'impôt général sur le revenu. (Evasion fiscale générale).

3) Choix, pour le paiement de certaines catégories d'impôts, du pays où ils sont les plus faibles². Dans ces cas, l'intérêt de l'évasion, du point de vue du particulier n'est plus que de la différence entre l'impôt national évité et l'impôt étranger supporté. Evidemment se livrer à un tel calcul, cela signifie que l'on s'inspire uniquement du point de vue qui intéresse le capitaliste, mais pour l'Etat qui subit la fuite des capitaux la perte est totale.

1. Einaudi, *La coopération internationale en matière fiscale*, La Haye, 1928,

2. Il y a là un exemple « d'évasion légale », — d'opération non frauduleuse. mais évasion cependant — qui nous semble de nature à relier notre théorie à celle que nous exposons, p. 45.

Mais le problème le plus intéressant qui peut s'offrir à l'étude est celui d'une reprise des grands problèmes de l'incidence de l'impôt à la lumière des connaissances récentes en matière de fraude fiscale et d'évasion.

Section III

L'incidence de l'impôt, la fraude et l'évasion

Le problème de la juste distribution des charges fiscales s'est toujours posé sous cette forme : qui supportera le poids de l'impôt ? — et quelles seront les conséquences de l'impôt sur l'ensemble de la vie économique d'un pays ?

Les théories de l'incidence et de la répercussion ont été tout spécialement créées pour répondre à ces questions. Elles supposent déjà résolu un premier problème : il y a un individu qui paie l'impôt.

Partant de cet axiome, les auteurs s'attachent tous à prouver que l'impôt, quelle que soit sa forme n'est pas définitivement supporté par celui qui le paie. A côté du contribuable de droit — individu au nom duquel l'impôt est établi —, apparaît le contribuable de fait — celui qui subit en réalité le prélèvement fiscal. Selon les théories et selon les exemples donnés, cette translation de la charge se fait de plusieurs manières : tantôt l'impôt est transféré en bloc du redevable à une tierce personne ; tantôt il se fractionne et se répartit entre plusieurs ; tantôt même il s'émiette complètement et on n'en trouve plus guère de traces, — c'est ce qu'on appelle la diffusion de l'impôt ; — tantôt enfin il est absorbé et disparaît complètement, — c'est l'amortissement ou la capitalisation de l'impôt¹.

L'ensemble de ces développements peut se grouper sous

1. Pour une étude complète de ces problèmes de capitalisation de l'impôt voir le rapport des 4 experts, S.D.N. 1925.

l'expression générale de « théories de la répercussion de l'impôt ». M. Lauwereyns de Roosendaele, dans un excellent ouvrage paru en 1901¹ la définissait « le phénomène économique complexe, consécutif ou subordonné à la perception ; par lequel certains contribuables de droit et certains intermédiaires parviennent, au moyen de transactions libres, à transférer l'impôt actuel ou prévu avec certitude sur des tiers et à se substituer des contribuables de fait qui le subissent définitivement ».

Mais il nous semble que ces développements, si utiles qu'ils soient, sont incomplets. Qui supportera la charge de l'impôt ? Et on répond aussitôt : ce n'est pas toujours celui qui le paie.

Mais il faut aussi tenir compte du fait que très souvent l'impôt est prévu et que personne ne le paie ; il y a fraude ou évasion. Il n'y aurait donc pas de contribuable de fait puisqu'il n'y a pas de contribuable de droit !²

Deux aspects nouveaux du problème méritent alors d'être traités : une comparaison s'impose d'une part entre le rejet de l'impôt sur un tiers et la fraude, — et d'autre part, les répercussions que peuvent entraîner dans un système fiscal, les possibilités diverses de fraude et d'évasion.

1° La réaction normale du contribuable devant un impôt, c'est de l'éviter. Pour parvenir à ce résultat, plusieurs moyens s'offrent à lui : il peut s'arranger de telle façon qu'en définitive, c'est un autre qui le supportera à sa place ; il peut également préférer ne pas payer l'impôt du tout, et alors il fraudera. Par la répercussion, il échappera à l'impôt sur le dos d'un tiers ; — par la fraude ou par l'évasion il y échappera sur le dos du fisc.

1. Lauwereyns de Roosendaele, *La répercussion de l'impôt*, Lille, 1901.

2. Le problème voisin de l'effet de la fraude et de l'évasion sur l'ensemble des contribuables obligés de supporter une charge plus lourde a été traité rapidement dans le paragraphe sur la fraude et la morale et les effets économiques p. 21 et p. 24.

Nous pouvons reprendre ici la conclusion de l'étude de M. Lauwereyns de Roosendaele. De toutes ses recherches, un seul grand principe se dégage : la loi du plus fort.

« Dans toutes les luttes, écrit-il, c'est le plus fort qui l'emporte. Or la répercussion se produit au moyen d'une lutte, donc, dans la répercussion, c'est le plus fort qui l'emporte.

« ... On peut considérer comme les principaux éléments de la force : la force matérielle, la force intellectuelle, l'absence de besoins, l'action sur les besoins des autres, l'action sur la prévoyance, la faculté de choisir, la faculté de coalition ...

« Le plus fort économiquement dans chacune des transactions où un impôt peut être transféré le répercute sur le plus faible ».

Il ne semble pas trop hardi d'étendre un peu cette conception. La lutte n'est nullement circonscrite entre les contribuables soucieux de se transmettre réciproquement les charges fiscales. Elle est également violente entre le fisc et les redevables. Là aussi, le plus fort l'emportera, de celui qui est le mieux armé pour la fraude ou de l'administration équipée pour la combattre.

Ainsi, celui qui est visé par l'impôt peut choisir son terrain pour engager la bataille : tantôt il préférera braver le fisc, tantôt il lui cédera pour prendre sa revanche sur ceux qu'il frappera à son tour.

C'est évidemment le rejet de l'impôt sur des tiers qui occasionne le moins d'ennuis. Ce faisant, le contribuable reste dans la légalité. Mais l'opération lui paraîtra souvent compliquée, et relativement onéreuse : le contribuable de droit, en effet, fait en quelque sorte l'avance de l'impôt à l'Etat, en attendant que lui-même soit remboursé par les contribuables définitifs ; il réalise une véritable opération de crédit, souvent bien à contre-cœur.

Et il fraudera, soit qu'il ne veuille pas entreprendre toutes

les transactions nécessaires pour se débarrasser sur les autres des impôts qu'il a payés, soit qu'il en estime la répercussion impossible. Ainsi, théoriquement, il apparaîtrait que la fraude doit être plus importante pour les impôts qui ne se répercutent pas que pour ceux qui ont une incidence lointaine. La fraude serait en effet le seul moyen dont le contribuable dispose pour ne pas payer.

Or l'examen réel des différents impôts nous montre le contraire. Il y a là une coïncidence troublante. Pour certains impôts, le contribuable a un choix assez large : il peut facilement ou frauder ou répercuter. Pour d'autres au contraire, il ne peut guère employer ni l'une ni l'autre des deux méthodes : il est contraint de subir l'impôt.

Ces différences d'incidence s'ajoutant aux différences entre les possibilités de fraude créent des inégalités essentielles entre les diverses catégories de contribuables.

L'impôt sur les traitements et salaires, par exemple, est manifestement difficile à répercuter (le problème serait différent en cas de nouvel impôt, ou d'augmentation du taux, car dans ces hypothèses, il est probable que l'employeur aurait à subir un certain contre coup). Et la fraude à cet impôt est également assez faible.

Pour l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux au contraire, la charge fiscale est généralement ajoutée aux frais généraux ; elle fait partie du prix de revient, et finalement l'acheteur paie l'impôt. Naturellement cette analyse un peu simple ne répond pas à tous les cas possibles. Il y aurait par exemple un grand intérêt à reprendre les théories de l'incidence pour exposer l'idée des variations cycliques de la répercussion, les possibilités n'étant pas les mêmes en période de prospérité et en période de dépression. Quant à la fraude, elle est évidemment plus praticable à cette cédula qu'à celle des traitements et salaires. Les mêmes remarques concernant l'incidence et la fraude s'appliquent à l'impôt sur les bénéfices des professions non

commerciales : un médecin, par exemple, a toute liberté pour ne pas payer des impôts trop lourds, et pour répartir cette charge minima sur sa clientèle.

Nous ne nous attarderons pas au fait de la nouvelle iniquité créée à la fois par ces différences d'incidence et de fraude aux divers impôts. Il faut noter cependant que la création d'un impôt général progressif accroît encore cette inégalité entre les redevables. La cotisation des uns sera voisine de zéro, celle des autres sera égale ou presque à sa valeur nominale.

Il est plus intéressant d'essayer de savoir quels seront les motifs qui pousseront les contribuables à choisir entre la répercussion de leurs charges, la fraude et l'évasion à l'impôt. A côté de la loi du plus fort nous pouvons énoncer un autre principe fondamental en la matière : celui du moindre effort et celui du moindre risque.

Si un individu peut frauder dans une impunité absolue, il le fera ; sinon, il préférera payer son impôt et le transférer peu à peu à d'autres. Si la répercussion est délicate, il aura de nouveau recours à la fraude. Si la fraude dans le pays devient difficile, ou si elle lui coûte, il pratiquera l'évasion : pour soustraire une fortune au contrôle fiscal, lorsqu'elle reste dans le pays, il faut la thésauriser — et la perte d'intérêts est souvent plus lourde que le paiement de l'impôt. Les capitaux exportés, au contraire, peuvent être avantageusement rémunérateurs et éviter l'impôt. Le même procédé sera employé chaque fois que le renforcement du contrôle intérieur dépistera les fraudes : en passant la frontière, l'immunité est retrouvée.

2° La question fondamentale apparaît alors : si un impôt payé a une incidence sur l'économie d'un pays, la fraude ou l'évasion à un impôt en aura aussi. Tout dépendra de la nature de l'impôt éludé.

Supposons un impôt qui ne se répercute pas, l'impôt sur les salaires par exemple. Si, par extraordinaire, un redevable

réussit à s'y soustraire, la seule conséquence de ses actes sera une recette moindre pour le Trésor.

Supposons au contraire un impôt dont la répercussion est fréquente et presque complète : l'impôt sur les professions commerciales. Que se passera-t-il en cas de fraude de la part du contribuable de droit ? Puisqu'il n'a rien payé, il semblerait possible de dire qu'il n'aura rien à récupérer sur les tiers. Or la réalité nous prouve le contraire : ce n'est pas parce qu'elle pratique la fraude ou l'évasion fiscale qu'une entreprise abaissera son prix de revient. Elle continuera donc à percevoir sur les tiers l'impôt qu'elle aurait dû payer, et elle réalisera ainsi une marge supplémentaire de bénéfices.

Le même phénomène s'observe en cas de dégrèvement d'impôts. M. Lauwereyns de Roosendaele écrivait par exemple : « La suppression des octrois en Belgique a causé maintes déceptions... les brasseurs n'ont abaissé leurs prix que d'un chiffre inférieur au dégrèvement. Et on s'écrie : ils empochent la différence. C'est peut-être vrai, mais... »

Cette constatation a une conséquence particulièrement importante en ce qui concerne la fraude et l'évasion. Nous pouvons dire en effet :

Quelle que soit la mesure dans laquelle un impôt est réellement payé à l'Etat, quelle que soit l'étendue de la fraude et de l'évasion, l'incidence économique de cet impôt sera exactement la même que s'il était intégralement recouvré,

Il y a là un encouragement magnifique aux efforts faits en vue de lutter contre la fraude et de l'évasion, puisque cette lutte n'est guère susceptible d'apporter les bouleversements économiques si souvent prédits.

CHAPITRE II

ÉVASION FISCALE ET MOUVEMENTS DE CAPITAUX

Utilité de cette étude

Le problème qui se pose à nous maintenant est de savoir si les expressions : évasion fiscale, évasion monétaire, mouvements de capitaux, exportations de capitaux sont synonymes ou bien si elles couvrent des faits ou des opérations différentes. Le fait que l'évasion est qualifiée tantôt d'évasion fiscale, tantôt d'évasion monétaire complique encore les données. Il s'agit de fixer une fois pour toutes, le sens de ces expressions. Si leur sens est le même il sera inutile de garder plusieurs mots dans notre vocabulaire, pour dire la même chose, car il y a là une source de confusions regrettables. Si au contraire, les sens sont bien différents, il s'agit de les préciser suffisamment de façon à éviter d'autres équivoques tout aussi regrettables.

Pour beaucoup, tous les mouvements de capitaux hors d'un pays représentent une évasion. Pour d'autres, au contraire, il y a un antagonisme irrémédiable entre les deux choses. M. Nordmann¹ par exemple, s'efforce de démontrer les différences entre les deux phénomènes. Il écrit notamment :

« Les pouvoirs publics se sont souvent laissés tromper

1. Nordmann, *Exportation de capitaux et évasion fiscale*, Paris, 1927.

par le fait que l'évasion fiscale emprunte les formes de l'exportation de capitaux ; par une induction abusive, ils ont confondu à de trop fréquentes reprises l'exportation et l'évasion dans une même réglementation ».

Pour lui, la nature même et les conséquences en sont différentes et il résume cette opposition dans une formule lapidaire : « il nous semble qu'entre ces deux aspects du passage des frontières, il y a la même différence qu'entre un voyage et une désertion ». Un certain nombre de gens le suivent et classent les mouvements de capitaux en deux catégories, les voyages et les désertions. Certains autres soutiennent qu'il n'y a que des voyages. D'autres enfin soutiennent qu'il n'y a que des désertions.

Il semble que ces opinions si contradictoires proviennent d'un défaut dans l'analyse du problème. D'abord il est nécessaire d'étudier un « *fait* » : la sortie ou l'entrée de capitaux dans un pays. Ensuite il faut rechercher le « *pourquoi* » de ce fait en essayant de séparer aussi nettement que possible les causes générales ou objectives et les causes particulières ou subjectives. Enfin il est possible de formuler une appréciation à propos des conséquences de ces faits c'est-à-dire d'introduire dans l'étude un élément de morale ; on peut seulement alors juger du bon ou du mauvais de certaines choses. Comme toutes les notions morales, il y a là une notion relative ; on peut parler de bon ou de mauvais par rapport à une chose bien déterminée seulement. Rien n'est bon ou mauvais en soi ; ainsi en économie il est possible de dire : telle opération est bonne pour telle catégorie d'individus, mauvaise pour telle autre.

Ces quelques précisions sont encore nécessaires, puisqu'en économie politique, aucun Claude Bernard n'a écrit une *Introduction à la méthode expérimentale*.

Nous essaierons de faire une description objective des faits, grâce à leur observation détaillée. Des capitaux passent les frontières ; il y a là, une réalité tangible que nous

étudierons. Ensuite nous serons naturellement amené à étudier pourquoi, et à rechercher si on peut facilement discerner nettement les diverses causes de leurs mouvements. Après avoir examiné la théorie classique qui distingue entre trois causes, la cause économique, la cause monétaire et la cause fiscale des exportations de capitaux, nous la discuterons et la critiquerons à la lumière des faits et des doctrines récentes.

La seconde partie de ce chapitre sera consacrée à une étude statistique et numérique. Est-il possible de chiffrer nettement les exportations de capitaux ? Parmi ces exportations peut-on déceler celles qui ont une cause fiscale prépondérante ?

Devant la difficulté de ces calculs, nous serons amené à serrer le problème de l'évasion par une autre méthode : reprenant les diverses évaluations qui ont été faites de la fraude fiscale, nous essaierons de discerner, dans les quelques données obtenues, l'importance respective de la fraude extérieure et de la fraude intérieure. Nous examinerons enfin dans quelle mesure les statistiques fiscales de déclarations d'avoirs à l'étranger peuvent nous servir.

Section I

Les mouvements de capitaux et leurs causes

L'exportation des capitaux est l'opération au moyen de laquelle des placements sont faits par les nationaux d'un pays, sur le territoire d'un pays étranger. Ces placements sont analogues à ceux qui auraient pu être faits à l'intérieur même du pays, mais le fait qu'une frontière sépare les capitalistes de leurs biens entraîne toute une série de conséquences d'ordre politique, économique, financier et fiscal. Nous serons obligé de nous référer à ces différents aspects du problème.

C'est un fait acquis depuis longtemps que les capitaux circulent entre les pays sans se soucier des frontières. L'origine de leurs mouvements peut se trouver dans le développement extraordinaire de l'économie au cours du XIX^e siècle sous sa forme internationale. Mais tandis que le protectionnisme opposait déjà des barrières redoutables aux marchandises, les capitaux pouvaient continuer à circuler librement.

S'il est impossible de dire qu'ils ont profité du protectionnisme, tout au moins peut-on affirmer qu'ils n'en ont pas trop souffert : chaque fois qu'un pays se fermait par des barrières douanières, les grandes entreprises, privées de débouchés, ont envoyé leurs capitaux dans le pays même, pour pouvoir y établir des usines et produire à l'intérieur des barrières douanières les produits dont elles voulaient garder la spécialité.

De nombreuses succursales et filiales étaient ainsi fondées à l'étranger, tantôt pour éviter les droits de douane, tantôt pour équiper les pays neufs. Ce mouvement, coïncidant avec la tendance à la concentration des entreprises, aboutit assez rapidement à la création de cartels internationaux pour la plupart des grands produits. Des mouvements de fonds de très grande importance eurent lieu entre leurs différentes branches, et entre les diverses ramifications de chaque entreprise.

Les emprunts internationaux des Etats prirent à leur tour une place prépondérante, à la fois dans les pays jeunes dont la fortune nationale était insuffisante pour subvenir à leurs besoins, et dans d'autres pays, lorsque la confiance des nationaux se relâchait au point de ne plus souscrire aux emprunts de leurs gouvernements.

Le but des emprunts extérieurs peut être, soit la réalisation de travaux productifs : équipement national, construction de chemins de fer, de routes, de ports, travaux d'irrigation etc... ; soit la couverture de déficits budgétaires, de

dépenses de guerre ou d'armement ; M. Angelopoulos appelle ces emprunts des « emprunts de consommation » : aucune compensation, aucun enrichissement n'apparaîtra en contre partie de la dette et son remboursement sera difficile. L'histoire montre que la faillite du débiteur est la conclusion normale de telles opérations financières ; en un siècle, la Grèce a connu quatre fois la banqueroute et l'Egypte, endettée pour le bon plaisir et le luxe de son souverain, subit le bombardement d'Alexandrie et l'emprise étrangère.

Les investissements privés à l'étranger revêtent des formes multiples. Nous ne pouvons pas en refaire, dans le cadre de ce chapitre, la théorie intégrale, ni les passer complètement en revue. Tout au plus pouvons-nous signaler leurs principales formes. C'est le développement extraordinaire des valeurs mobilières qui est à la base de la mobilité internationale du capital,

Une société peut émettre des actions ou des obligations sur des marchés étrangers. Ce fut, par exemple, la méthode suivie par les compagnies de chemins de fer américaines pour trouver en Europe les sommes qui leur étaient nécessaires. Une autre combinaison est celle d'une société nationale qui a ses succursales à l'étranger mais qui fonctionne entièrement avec des capitaux nationaux : les fonds devront donc quitter leur pays d'origine pour aller s'investir dans le pays d'exploitation. L'Angleterre a financé par cette méthode toutes les grandes sociétés qu'elle a créées à travers le monde (mines ; caoutchouc ; thé ; café ; coton ; etc.).

A l'inverse, une société qui fonde une succursale ou une filiale dans un pays étranger peut avoir recours aux capitaux de ce pays.

Des entreprises peuvent acquérir des participations dans des maisons étrangères et les tenir ainsi sous leur domination. Le problème dépasse alors largement la question

des mouvements de capitaux et des investissements pour toucher à celle de l'indépendance politique et économique des Etats. D'autres mouvements de capitaux sont encore possibles, les uns sont des mouvements de valeurs, les autres des opérations de paiement, d'autres enfin représentent des constitutions à l'étranger de dépôts de titres, de devises ou d'or.

Une énumération plus détaillée serait fastidieuse et il semble plus facile de dire : donnent lieu à des mouvements internationaux les placements réalisés par les capitalistes d'un pays en dehors de leur pays. Malheureusement cette proposition est inexacte, et bien des placements intérieurs sont l'occasion fréquente de sorties de capitaux. Il suffit en effet que la Banque où les fonds ont été déposés, replace ces fonds à l'étranger pour profiter d'un intérêt avantageux ou pour réaliser une opération extérieure. Rien n'empêche d'ailleurs l'emprunteur de prêter à son tour les sommes qu'il a obtenues. Ce n'est plus un mystère que les capitaux américains et anglais qui avaient été prêtés à court terme à l'Allemagne avant 1931 avaient été utilisés par le Reich pour faire des avances à Vienne, à Budapest, qui en faisaient à leur tour à Bucarest et à Sofia. Il suffit d'une réclamation d'un seul des créanciers ou de difficultés dans la situation d'un des débiteurs de la « chaîne » (qui sont en l'occurrence les mêmes personnes) pour menacer tout le système. Mais le même capital avait servi à faire parfois trois ou quatre placements différents donc trois ou quatre mouvements internationaux de capitaux successifs. Il y aurait même eu six ou huit mouvements de capitaux s'ils avaient été remboursés. Malheureusement, le krack de 1931, parti du Kreditanstalt de Vienne et peu à peu étendu à l'Allemagne, puis à l'Angleterre, arrêta ces opérations prometteuses dans toute une partie du monde, partout où le contrôle des changes fut institué.

Les mouvements récents de capitaux révèlent un cer-

tain nombre d'opérations du même genre. Le nom qu'il est convenu de leur donner est celui de « placements relais ». Déceler leur existence est une condition indispensable pour la lecture correcte des statistiques : par exemple, les capitaux anglais placés aux Etats-Unis ne sont que très peu anglais ; ce sont en grande partie des « placements relais » d'origine française et continentale. Leur évaluation est naturellement assez délicate et arbitraire et il est difficile de connaître avec certitude les pays d'origine et les pays de destination. Il serait plus difficile encore de vouloir rechercher à l'aide de ces documents, aussi précis qu'ils soient, quelle est l'importance des placements primaires, c'est-à-dire de ceux qui sont à la base de tous les mouvements réalisés par la suite. Tel est le tableau sommaire des principaux mouvements internationaux. Leur complexité même est l'obstacle principal à leur connaissance exacte. Des divergences profondes se révèlent entre les économistes dès qu'il s'agit d'apprécier l'ampleur de ces mouvements. Les uns affirment qu'ils sont paralysés¹, les autres au contraire, qu'il y a une recrudescence anormale des déplacements de capitaux d'un pays à l'autre².

Seule une analyse plus poussée des causes peut nous apporter quelque lumière sur le problème.

A. — *La théorie classique.*

Traditionnellement, les économistes distinguent trois sortes de mouvements de capitaux, selon que leur cause se trouve être : soit un facteur économique, soit un facteur monétaire, soit un facteur fiscal. En d'autres termes, ils distinguent ceux qui sont causés par des différences du taux de l'intérêt entre divers pays, ceux qui sont causés par

1. Golay, *Les voies et moyens permettant un retour à la liberté de mouvements de capitaux*, mars 1937.

2. Sir Arthur Salter, *L'Etat et la vie économique*, 1934.

la peur d'une dépréciation monétaire et ceux qui sont causés par le désir de se soustraire à l'impôt.

a) *Le facteur économique:*

Les capitaux s'acheminent vers le pays où le taux de l'intérêt est le plus élevé.

Cette observation vaut, dit-on, aussi bien pour les mouvements à court terme que pour les mouvements à long terme, les crédits d'arbitrage et les crédits d'acceptation ; il n'y a là, paraît-il, qu'une application particulière de la loi de l'offre et de la demande. La demande de capitaux est plus forte dans les pays neufs qui ont à créer un équipement national complet (routes, ports, voies ferrées, irrigation etc.). L'offre est abondante dans les pays vieux déjà industrialisés et riches en capitaux. Le taux de l'intérêt sera en conséquence plus élevé dans les pays neufs que dans les autres et les capitaux y seront naturellement attirés. Leur afflux, c'est-à-dire la satisfaction progressive de la demande, amènera une diminution parallèle de la marge entre les taux d'intérêt et, les mouvements de capitaux seront arrêtés lorsque le taux de l'intérêt sera devenu le même partout, ce qui se produira lorsque tous les besoins en capitaux du monde entier seront satisfaits.

Cependant M. Hawtrey¹, avait déjà remarqué qu'un certain nombre de considérations purement économiques devaient freiner cet enthousiasme de bon aloi.

Il remarquait d'abord que l'exportation de capital est fortement encouragée dans les périodes d'expansion du crédit tandis qu'elle diminue dans les périodes de contraction du crédit. Il écrit : « lorsqu'on emprunte à l'étranger le change devient favorable et lorsqu'on prête, défavorable. Il en résulte que lorsque le crédit se développe et que les pays neufs empruntent plus que de coutume, les changes

1. Hawtrey, *La circulation monétaire et le crédit*, traduction, Paris, 1935.

leur deviennent favorables et ils ont le choix entre des importations d'or ou une expansion de crédit plus forte que celle de leurs voisins. En période de contraction du crédit, au contraire, lorsqu'ils empruntent moins que de coutume, ils exportent de l'or et doivent procéder à une contraction du crédit plus rigoureuse que leurs voisins ».

Il remarque d'autre part que, « en dehors de cette tendance générale des placements étrangers à décroître ou à augmenter selon qu'il y a expansion ou contraction de crédit, on observe encore des mouvements fortuits de capitaux qui sont dus soit à des besoins de l'Etat couverts par d'importants emprunts extérieurs, soit à de nouvelles sources de production que l'on vient de mettre à jour et qui provoquent un afflux soudain de capital étranger pour les exploiter ».

Enfin cet auteur tenait à signaler plus loin dans son livre que les différences de taux d'intérêt entre deux marchés devait être assez forte pour permettre au capitaliste de trouver un bénéfice au transfert de ses capitaux. En effet si on suppose que le taux de l'intérêt soit plus élevé de 1 % à Londres qu'à New-york, il est possible que cette différence de 1 % ne soit pas suffisante pour couvrir les frais qui résulteront pour les capitalistes de l'envoi de leurs fonds d'une place à l'autre. Il signale donc l'existence de véritables « points de prêts » analogues aux points d'or pour les mouvements de l'or en période de monnaie-or fonctionnant normalement.

Tels étaient les aspects essentiels des mouvements de capitaux observés surtout avant la guerre de 1914. Dès cette époque des controverses passionnées eurent lieu à leur sujet.

M. Charles Chaumet en faisait une apologie et les classait « parmi nos exportations les plus fructueuses ». Certes leurs avantages sont nombreux : ils rapportent des intérêts qui peuvent être soit remplacés aussitôt à l'étranger (ce qui

permet d'accroître rapidement le capital prêté), soit rapatriés (ce qui constitue un poste actif de la balance des comptes : revenus des capitaux placés à l'étranger). De toutes façons les capitaux finissent bien par revenir un jour dans le pays où se fait alors sentir leur action bienfaisante. De plus, on peut souligner l'importance qu'ont pu prendre pendant la guerre les placements des alliés à l'étranger, comme moyen de financement de leurs opérations de ravitaillement.

Parmi les critiques, on dit souvent que l'exportation prive de capitaux les industries nationales. Ce reproche semble assez peu fondé si on admet le fonctionnement de la théorie classique de la répartition parfaite des capitaux en quête d'un emploi au mieux des intérêts des demandeurs de capitaux par le simple jeu des différences dans le taux de l'intérêt. Si le pays manque de capitaux, il relève son taux et ses propres capitaux, attirés auparavant par un avantage qui leur était offert seulement à l'étranger, auront tendance à rester dans le pays. M. Jules Domergue écrivait cependant avant la guerre : « Il n'y a plus d'argent en France pour les affaires françaises »¹.

Une autre objection importante est la suivante : les capitaux exportés servent uniquement au développement économique de pays concurrents. Dans un livre intitulé *Trade Policy of Great Britain*, M. Fuchs disait : « Dans ce cas, les placements étrangers ne servent que les intérêts des possesseurs de capitaux liquides et ceux des classes commerciales ; ils ne servent pas ceux des industriels et des ouvriers du pays qui les fait ».

M. Brocard, dans une conférence faite en 1912 à l'Ecole libre des Sciences politiques² disait : « Nous nous comportons comme un industriel qui ayant des capitaux disponi-

1. Cité par M. Nordmann, *op. cit.*, p. 12.

2. M. Brocard, *Les grands marchés financiers*, p. 148.

bles les mettrait à la disposition de ses concurrents et laisserait faute de ressources végéter sa propre entreprise ». Cette opinion est très discutable. En effet le pays prêteur qui aide au développement d'un pays neuf, producteur de matières premières, dans un premier stade de son équipement, continuera à avoir avec lui un commerce d'autant plus important qu'il pourra lui acheter une quantité accrue des matières premières qu'il aura aidé à produire, ceci en échange des machines d'extraction ou de fabrication qu'il aura vendues. Au deuxième stade, lorsque le pays neuf demandera des capitaux pour réaliser ses industries de produits finis, la situation du pays prêteur peut paraître plus délicate. En effet le pays neuf pourra se suffire à lui-même pour la plupart des produits qu'il devait auparavant importer ; le pays prêteur perd ainsi un de ses clients. Certains économistes allemands estiment que cette thèse est fausse, car les échanges entre deux pays industrialisés complètement sont plus importants qu'entre deux pays de niveau différent. Certes la nature des échanges n'est pas la même ; il n'y a plus échange de produits finis et de machines contre des matières premières ou produits bruts, mais échange de produits finis contre d'autres produits finis¹.

Le pays prêteur devra seulement effectuer une modification importante dans ses industries tournées vers l'exportation afin de répondre aux désirs de ses nouveaux clients. Certes des industries particulières peuvent être lésées dans de tels changements, mais il semble possible de dire que les deux économies nationales ne font qu'y gagner.

b) *Le facteur monétaire.*

Certains mouvements de capitaux peuvent avoir d'autres causes, d'ordre monétaire. Il y a là, dit-on en général,

1. Dr. Eicke, *Warum Aussenhandel*.

un facteur « morbide ». Les capitaux sont alors poussés, non pas par l'attrait d'un intérêt rémunérateur, mais par la crainte de subir dans leur propre pays les contre-coups de la dévaluation ou de la dépréciation monétaire. Il est assez curieux de voir que les auteurs classiques proclament la recherche de la sécurité une chose malade...

Les monnaies d'avant-guerre présentant une grande stabilité dans la plupart des pays (sauf peut-être en Argentine et au Brésil) il y a là un phénomène complètement inconnu et qui, de ce fait, a déconcerté les économistes rivés à leurs explications traditionnelles. Dans des cas de ce genre, la première réaction est de considérer le phénomène comme essentiellement passager. Il est par exemple assez piquant de lire dans un ouvrage écrit en 1926, en pleine période des troubles monétaires d'après guerre : les capitaux « peuvent se déplacer afin d'éviter un prélèvement sur la fortune acquise, ou même chercher une stabilité monétaire. Mais les transferts de capitaux... pour ces raisons, sont relativement peu de choses et sont presque toujours temporaires ».

En 1938, alors que l'insécurité monétaire est généralisée, un grand nombre d'auteurs hésitent encore devant la nature même de l'évasion monétaire. Renonçant encore à la qualification de phénomène passager, ils préfèrent lui attribuer celle « d'anormal »... comme si la peur du risque et la recherche de la sécurité n'étaient pas deux fondements solides du tempérament d'une grande partie des hommes. En période de crise monétaire « la psychologie se substitue à la technique » peut-on lire dans ces ouvrages. Cette phrase alambiquée et prétentieuse ne veut guère que montrer quels actes irraisonnés l'affolement peut entraîner.

Les différences du taux de l'intérêt ne sont plus les seules causes du mouvement des capitaux. Une prime de 3 ou 4 % de plus comme intérêt n'attire plus les capitaux dans un pays dont la monnaie se déprécie.

M. Malpas dans son ouvrage sur *Les mouvements internationaux de capitaux* en donne un exemple saisissant : il nous montre un tableau des taux de l'escompte dans divers pays au 31 juillet 1931.

Nous y relevons :

Berlin	15 %
Dantzig et Vienne	10 %
Budapest	9 %
Bucarest	8 %
Londres	4,5 %
Amsterdam, Berne, Paris	2 %
New-York	1,5 %

Si le taux de l'intérêt avait été le seul facteur il est évident que les capitaux se seraient dirigés vers Berlin, Vienne et Budapest. Or la réalité montre qu'ils allaient uniquement vers Paris, Londres, Amsterdam et New-York, poussés par un désir irrésistible de sécurité. Il s'agissait pour eux d'éviter les monnaies instables, les économies déséquilibrées, les blocages de capitaux, les moratoires etc.

La dépréciation du mark en 1923, qui se poursuivit jusqu'à l'anéantissement complet de la monnaie fut l'occasion d'une fuite éperdue des capitaux allemands vers l'étranger. Les industriels et commerçants se firent ouvrir des comptes en devises étrangères dans les principaux centres financiers de l'étranger afin d'éviter la perte totale de leur fortune. Deux ouvrages ont spécialement traité de ce sujet particulièrement important : Lewinsohn, *Histoire de l'inflation* et Wulfsohn et Wernlé, *L'évasion des capitaux allemands*. Le problème de la fuite des capitaux soulève également des controverses passionnées.

M. Lewinsohn, parlant des opérations faites par le grand industriel allemand Stinnes au moment de la chute du mark disait : « il pouvait se croire un grand pionnier de l'économie allemande, ... en fait ce n'était que désertion économique, évasion de capitaux et évasion fiscale ».

M. Rist a présenté l'opinion contraire. Il a montré à

propos du même exemple que les exportateurs allemands de capitaux avaient seulement essayé « de soustraire à la ruine eux-mêmes, leur famille et leurs entreprises. Qui songerait à épargner, à s'assurer, à amortir, à faire des réserves en monnaie qui se déprécie tous les jours ? Uniquement les imbéciles »... Il a soutenu que l'exportation des capitaux, était toujours un bien. En temps de stabilité des monnaies par l'enrichissement du pays prêteur, et en période de dépréciation monétaire, parce que l'exportation des capitaux est la seule façon de leur garder intacte une valeur qui sera utile au pays plus tard lorsque la crise sera finie et que les capitaux plus confiants y seront revenus.

Cette opinion nous paraît fort pertinente. Le seul point important est de savoir si la fuite massive des capitaux ne contribue pas à la chute de la monnaie, à l'accélération dans le pays des troubles monétaires et autres, au déséquilibre de la balance des comptes etc.

Cette évasion, pour employer le terme devenu habituel, peut revêtir diverses formes : achats de billets de banque, de titres, de métaux précieux, d'effets en devises étrangères etc.

A chaque crise monétaire en Europe, les Etats-Unis exportent des quantités considérables de billets dollars qui sont thésaurisés dans les pays à monnaie défailante. Ainsi, en 1924, par exemple, les exportations connues de billets américains à destination de l'Europe se sont élevées à 46.653.000 dollars.

c) *Facteur fiscal.*

Une troisième cause des mouvements de capitaux dans les ouvrages classiques est le facteur fiscal. Il s'agit alors de fuir devant un fisc trop exigeant. Les capitaux fuient tantôt un impôt particulier, tantôt un système fiscal tout entier. Les développements consacrés à ce dernier paragraphe sont en général très sommaires. On y trouve

surtout une réprobation quasi unanime de ceux qui se livrent à l'évasion fiscale au mépris de toutes les répercussions malencontreuses qu'elle peut avoir sur l'économie et sur les finances du pays.

Mais le reproche le plus sanglant qui est adressé à ces fraudeurs de l'impôt, c'est de jeter la suspicion non seulement sur leurs agissements, mais aussi sur l'ensemble des exportations de capitaux.

B. — *Conséquences et critique de la théorie classique.*

Une distinction aussi nette entre les mouvements qui ont une cause purement économique et ceux qui ont des causes monétaires ou fiscales entraînait tout naturellement les auteurs à apprécier ces deux catégories. Si en général la première était approuvée, la seconde au contraire était jugée néfaste. Mais l'unanimité, nous l'avons vu plus haut, ne se faisait pas toujours sur ces points. Du moins, tout le monde était-il d'accord pour dire que l'une représentait des mouvements normaux et l'autre des mouvements anormaux.

Les auteurs se sont ainsi habitués à poser au début de leurs études sur les mouvements de capitaux un véritable postulat : sont normaux les mouvements de capitaux qui ont leur cause dans une différence de taux de l'intérêt entre deux pays.

Pour eux tous les autres sont « anormaux ».

M. Paul Einzig écrit¹ : « Avant la guerre, le mouvement des capitaux poursuivait une course régulière et était influencé par la politique du taux de l'escompte de la Banque d'émission ; or des changements importants dans les conditions générales ont amené des mouvements de capitaux en dehors de toute différence entre des taux d'intérêt ».

1. Paul Einzig, *International gold movements*, London, 1931.

Parmi eux il classe les transferts occasionnés par les réparations et les dettes de guerre, les différences entre les niveaux des impôts dans plusieurs pays, l'insécurité politique et sociale, la crainte des dévaluations qui ont amené un accroissement des mouvements à court terme, les changements dans la distribution internationale de la richesse et l'internationalisation de la spéculation boursière.

Comme à beaucoup d'autres, ces facteurs lui semblent anormaux puisqu'ils n'étaient pas pris en considération « avant guerre ».

Nous n'avons pas le loisir de discuter dans le cadre de la présente étude le cas des réparations et des dettes entre Etats; il y aurait là encore des observations importantes à formuler à propos de la théorie traditionnelle.

Mais nous devons faire ici des réserves plus nettes en ce qui concerne les autres facteurs dits anormaux.

L'utilité de la classification en facteurs normaux et en facteurs anormaux n'apparaîtrait que si la différence entre eux était bien définie. Or il n'en est rien.

Tout mouvement de capital quelle que soit sa cause a des répercussions sur l'équilibre monétaire d'un pays : tendance à la baisse de la monnaie nationale en cas de sortie de capitaux, tendance à la hausse en cas d'entrée. Lorsque les nationaux du pays créancier, au lieu de rapatrier la contre-valeur de leurs exportations (ou les intérêts de leurs créanciers), les laissent en dépôt dans une banque du pays débiteur, le transfert effectif est différé : les créanciers font confiance pour un temps à la monnaie-papier de leur débiteur; ils sont en position à la hausse sur le change du débiteur. Tant que la menace du transfert brutal et rapide de leurs fonds planera, une certaine insécurité, que des capitalistes prudents s'efforceraient d'éviter, règnera sur le marché. Dans ces conditions est-il raisonnable de séparer avec netteté les mouvements de capitaux occasionnés par les différences du taux d'intérêt de ceux qui recherchent la sécurité avant

tout, ou qui, au contraire, essaient de tirer un gain d'une situation instable ?

Il est facile de dire que cette influence des « mouvements sains » des capitaux sur la monnaie est secondaire. C'est une assertion non vérifiée. Tout dépend de l'importance quantitative (et nullement qualitative) de ces mouvements. Des exportations de capitaux, même si elles ont pour but la recherche d'un taux d'intérêt avantageux, ont une répercussion sur la monnaie, du moment qu'elles sont massives. Et lorsque la monnaie baissera, lorsque les capitaux continueront à sortir, alléchés par l'idée de placements extérieurs et aussi pour éviter une dépréciation par suite de la baisse de la devise nationale, dans quelle mesure pourra-t-on dire qu'il s'agit d'un mouvement normal ou d'une évasion monétaire ? Tel capitaliste sera obligé de se procurer des devises, tel autre en aura un besoin moins urgent : l'un fait une opération normale et l'autre une exportation anormale, frauduleuse, alors que tous deux contribueront à accentuer la baisse de leur monnaie nationale. Faudrait-il prendre aussi en considération, pour juger les actes de ces deux particuliers, la solidité et la force de résistance de l'institut d'émission de leur pays ? Leurs opérations changeront-elles de caractère ? Après avoir été exportation de capitaux deviendront-elles évasion monétaire sous le prétexte que l'encaisse de la Banque nationale a fondu et que la chute de la monnaie s'accélère ?

De même la distinction entre l'évasion monétaire et l'évasion fiscale nous apparaît aussi artificielle. Peu importe au capitaliste de savoir à quelle sauce il sera mangé ; ce qu'il cherche à éviter c'est d'être mangé. Peu importe que l'Etat établisse un prélèvement de 50 % par exemple sur son capital, ou bien que la monnaie perde 50 % de sa valeur. Pour lui le résultat sera le même. Dans les deux cas l'Etat tirera des avantages semblables ; dans l'un il augmentera ses recettes, dans l'autre il allègera ses charges, mais l'impôt

sur le capital lui permettra de satisfaire quelques intérêts sociaux et sera plus démagogique tandis que la dévaluation monétaire, plus simple, sera souvent la solution de la paresse.

Pour le capitaliste, le problème réside essentiellement dans l'appréciation des chances qu'il a de se soustraire à l'une ou à l'autre de ces mesures, par la fraude ou autrement. L'exportation de ses capitaux, leur évasion si l'on préfère, lui permettra d'éviter une perte désagréable, quelle que soit la solution à laquelle l'Etat aura recours. Le fait certain est qu'il y aura évasion. Elle sera monétaire ou fiscale selon la décision du gouvernement de faire un impôt ou de dévaluer... mais c'est là une considération d'ordre secondaire à côté du fait primordial de l'évasion.

C — *Motif véritable des mouvements de capitaux.*

D'une façon générale, il est possible de dire que la seule cause facile à déterminer des mouvements de capitaux est l'appréciation faite par le capitaliste lui-même des avantages que lui procurera ce transfert. Il ne s'agit en rien de savoir s'il se trompe ou s'il a des chances de se tromper, si ce qu'il fait est utile ou non. La seule chose que l'économiste est en mesure de constater c'est que, dans l'état de la civilisation actuelle, c'est le seul facteur qui compte. Tout mouvement de capital est déterminé par l'espoir d'un avantage possible à en retirer.

L'économiste se trouve dans l'impossibilité absolue de savoir pour un mouvement donné si sa cause est telle ou telle. Il devrait être psychologue ou même psychiatre pour découvrir les mobiles d'action de chaque individu. Ce n'est pas son métier. Son rôle se borne à examiner un ensemble de mouvements ou de placements et d'essayer d'indiquer quelles sont les tendances dominantes, à une époque donnée et dans des circonstances données, qui ont poussé les par-

ticuliers à agir de telle ou telle façon. Il y parviendra par une analyse souvent difficile de faits et d'indices précis. Et il lui sera très difficile d'apprécier à ce stade de son enquête s'il y a, ou non, quelque chose d'anormal dans ce qu'il voit.

La cause des mouvements de capitaux est donc essentiellement subjective ; elle réside exclusivement dans l'avantage que le prêteur-créancier désire obtenir. Du point de vue du capitaliste tout mouvement qui réussit est un mouvement normal.

L'analyse de l'état d'esprit du capitaliste est complexe ; les considérations d'intérêt matériel sont souvent contrebalancées par des tendances affectives ou sentimentales. Dans ses grandes lignes on peut affirmer qu'à côté du désir de gain se trouve un besoin de sécurité et une tendance à la conformité politique.

a) *Désir de gain.*

C'est ce qu'avaient aperçu les économistes classiques lorsqu'ils disaient que le taux d'intérêt le plus fort attire les capitaux. Mais ce n'est pas tout. Bien des gens appelés traditionnellement spéculateurs recherchent, plutôt qu'un intérêt important, une plus-value en capital.

Mais la notion la plus importante est assurément celle de bénéfice net escompté d'un placement. Le facteur fiscal ne doit pas en être exclu, ici tout au moins. En effet, l'impôt que le capitaliste devra payer dans un pays est une charge que dans son calcul préalable il devra déduire de son intérêt au même titre que ses autres frais (envois de fonds, surveillance, correspondance etc.). C'est seulement dans le cas où l'avantage qui lui est offert à l'étranger, par rapport à celui qu'il retirerait dans son pays, dépassera les frais supplémentaires qu'il aura à déboursier, que le capitaliste fera son placement.

Il est même possible de concevoir qu'il envoie ses fonds dans un pays où le taux de l'intérêt est inférieur à celui

qui lui serait offert dans son propre pays ; en effet s'il réussit à éviter l'impôt national sur les titres et l'impôt général sur le revenu, il fera une opération avantageuse, même s'il touche un intérêt moins élevé.

Nous ne pouvons donc affirmer que tel se livre à l'évasion fiscale, que tel autre est un spéculateur, plutôt qu'un capitaliste prudent et honnête.

Shaffner dans son ouvrage *The problem of investment*¹, s'applique à démontrer que la division entre capitalistes et spéculateurs est ridicule.

Dans les ouvrages classiques, l'investissement est généralement présenté comme le fait de prêter ses fonds à un intérêt bien déterminé, pour une durée également définie ; le remboursement intégral du capital est assuré ; le risque, dans les cas où il existe, est négligeable. La spéculation, au contraire, profite du risque pour obtenir une augmentation possible du capital. On dit « Investir est une science, spéculer est un art » ; « le placement compte avec le connu », « la spéculation avec l'inconnu ».

Tout le monde est néanmoins forcé d'admettre que les deux notions de placement et de spéculation s'interpénètrent ; elles se fondent au point où le risque est un minimum pour une spéculation et un maximum pour un placement. Tout le problème consiste à fixer exactement ce point. Est-il possible de le préciser ? La seule réponse possible est que ce point se trouve placé quelque part entre l'endroit où il n'y a pas de risque du tout et celui où le risque est le plus grand. Ce qui est très vague, car toutes les opérations financières se placent entre ces deux limites.

« Et cependant, dit Shaffner, on nous demande de croire que tous les placements peuvent être classés en « investissements » et en « spéculation » sous l'affirmation qu'ils se trouvent d'un côté ou de l'autre de cette ligne séparatrice !

1. Shaffner, *The problem of investment*, 1936.

Et il ajoute que, tout compte fait, il y a là une excellente distinction, pour classer les hommes — mais pas les placements. La seule chose possible, c'est de savoir que M. X. estime que tel placement est sûr et que M. Y. le considère au contraire comme une spéculation.

L'importance de leur fortune jouera un grand rôle dans l'appréciation : si M. X. est très riche, on traitera un placement risqué « d'opération d'homme d'affaires ». Si M. Y. n'a que des moyens limités, la même transaction deviendra une « spéculation hardie ».

« Peut-on alors maintenir sérieusement que la possibilité de supporter une perte transforme une opération spéculative en placement ordinaire » ?

Et enfin, si une opération qui se révélait à l'origine comme absolument sûre, se traduit en fin de compte par une perte totale du capital, devra-t-on toujours la considérer comme un investissement, ou au contraire reviser le jugement porté sur elle et la tenir pour une spéculation ? Dans l'état actuel des choses, il est impossible de parler de placement sans risque. Parler de placements recherchant uniquement le taux d'intérêt le plus favorable n'est qu'un jeu de l'esprit, ou une élaboration théorique d'un économiste en chambre. Les effets du nationalisme économique, les restrictions autarchiques, les politiques autoritaires, la préparation à la guerre, posent autant de points d'interrogation et menacent les placements de risques imprévisibles.

C'est pourquoi il est vain de maintenir la division ancienne des mouvements de capitaux. Les placements qu'on avait coutume de qualifier de « normaux » n'existent plus. Le facteur économique, c'est-à-dire le jeu du taux de l'intérêt, n'agit plus à l'état pur sur les placements des capitalistes. Il se combine étroitement avec d'autres facteurs, politiques, monétaires et fiscaux. Nous avons déjà vu plus haut combien il serait difficile de séparer quant à leur nature l'évasion fiscale et l'évasion monétaire.

Nous pouvons maintenant reprendre le problème et le fondre en un seul bloc. Il est possible de diviser en autant de catégories que l'on voudra les commerçants, les financiers, les capitalistes, les rentiers, les honnêtes, les malhonnêtes, les spéculateurs, les peureux, les fraudeurs et les contribuables vertueux. Mais il est pratiquement inconcevable de tenter une distinction entre leurs actes. Tous prendront une forme identique : l'exportation des capitaux.

Prenons un exemple : qu'il s'agisse de payer une marchandise qui vient des Etats-Unis, qu'il s'agisse de spéculer à la hausse du dollar, qu'il s'agisse de tromper le fisc, le Français n'aura qu'un seul et unique moyen d'y parvenir : vendre des francs et acheter soit des devises, soit des titres étrangers.

Et un autre individu ne peut-il pas agir de la même façon encore, parce qu'il est poussé par plusieurs mobiles à la fois ?

Tout au plus, peut-on exprimer l'idée suivante : toutes les exportations de capitaux ne constituent pas une évasion fiscale. Pour certaines d'entre elles la preuve nette de cette allégation existe : la présentation d'une déclaration d'avoirs à l'étranger. Pour d'autres, il est plus délicat de le dire, car la loi prévoit un grand nombre de cas dans lesquels des avoirs à l'étranger n'ont pas besoin d'être déclarés¹. A l'inverse, dans quelques éventualités il est facile de déceler le but frauduleux de certains mouvements : si à la suite d'une augmentation dans un pays de l'impôt sur le revenu des titres, les nationaux de ce pays marquent une tendance à réaliser leurs avoirs en titres payables dans le pays, et si au même moment on remarque sur les places étrangères une recrudescence des ventes de valeurs à des étrangers, il est plus que probable qu'on aura aperçu là un mouvement d'évasion.

1. Voir en seconde partie une analyse détaillée de la déclaration des avoirs à l'étranger, p. 177.

Ainsi présenté, cet exemple est particulièrement imprécis. Il s'agit maintenant de savoir si une étude statistique est susceptible de nous faire voir de plus près ce qu'est l'évasion fiscale.

Section II

Est-il possible de chiffrer l'évasion fiscale ?

Il semble que ce soit une tâche bien ardue. Pour l'entreprendre, nous ne disposons guère que de deux méthodes :

1° Utiliser les statistiques des mouvements de capitaux en général ; nous avons vu en effet que l'évasion fiscale empruntait souvent la forme de l'exportation. Partant d'un chiffre global, nous essayerons d'en tirer la portion imputable à l'évasion.

2° Reprendre les calculs qui ont déjà été faits sur la fraude fiscale en général. Comme cette fraude groupe à la fois la fraude intérieure et l'évasion, nous tenterons de les séparer et d'en chiffrer l'importance respective.

Nous pourrions aussi considérer les statistiques des rendements fiscaux, examiner leurs moins-values. Mais là encore les éléments précis font défaut. D'où vient la moins-value ? d'un optimisme exagéré du législateur ? d'une activité économique en dépression ? de la fraude ?

Et même si on arrivait à fixer ainsi la part de responsabilité de la fraude dans la moins-value on n'en serait pas plus avancé, car il faudrait, là encore, distinguer la part de la fraude intérieure et celle de l'évasion.

A. — *Les statistiques des mouvements de capitaux peuvent-elles nous apporter un élément d'appréciation ?*

Examinons d'abord rapidement dans leurs grandes lignes les mouvements de capitaux récents, leurs statistiques et

la façon dont elles sont présentées, afin de pouvoir comprendre dans quelle mesure nous pourrions exploiter ces données pour évaluer l'évasion fiscale. Les statistiques des mouvements de capitaux sont particulièrement difficiles à manier. Une foule de motifs contribue à les rendre presque inutilisables. La première critique qu'on puisse leur faire est sans doute leur rapport lointain avec la réalité des faits : les capitaux sont une matière si insaisissable que leurs passages aux frontières peuvent fort bien ne pas laisser de traces. Dans la mesure où ils peuvent être enregistrés, il est clair, d'autre part, que la présentation des statistiques diffère essentiellement selon les pays. Si les renseignements fournis par les services des Etats-Unis sont excellents, par exemple les « *Statistics of Capital movements between the United States and Foreign Countries and of Purchases and Sales of Foreign Exchange in the United States* » publiées par le « U.S. Treasury Department », beaucoup d'autres pays ne donnent que des travaux rudimentaires et insuffisants.

Et même si on disposait de statistiques parfaites, leur emploi serait souvent fort difficile, du fait des variations des monnaies dans le temps et des changements dans leur cours, et aussi parce que les méthodes de classification pour les diverses sortes de mouvements de capitaux ne sont pas les mêmes partout. Ainsi, les Etats-Unis ont créé cinq rubriques : investissements directs, actions ordinaires, actions privilégiées, obligations, autres placements. Il sera toujours très délicat de faire correspondre exactement ces subdivisions avec celles en usage dans d'autres pays.

Enfin, nous devons noter que les statistiques donnent souvent des renseignements très inexacts sur l'origine des capitaux importés dans un pays et sur la destination de ceux qui sont exportés.

Le fait le plus frappant dans l'étude des mouvements de capitaux, c'est à la fois leur ampleur et les renversements

soudains dans leurs courants. C'est ainsi que les Etats-Unis, grand pays exportateur de capitaux jusqu'en 1931, ont, au contraire, depuis cette date, reçu une quantité considérable de fonds d'origine étrangère.

Les pays se classent traditionnellement en pays prêteurs et en pays emprunteurs. En réalité, ils sont souvent les deux à la fois ; mais un courant prédomine généralement qui permet de les ranger dans l'une ou l'autre catégorie. Cette observation permet de comprendre que l'évasion tout court et aussi l'évasion fiscale soit dans quelques pays plus importante que dans d'autres.

L'étude des faits récents est fertile en enseignements. Avant 1931, les Etats-Unis avaient fait des placements considérables dans le monde entier et en particulier en Europe. Selon M. Winckler, ceux-ci s'élevaient au début de 1931 à 17,5 milliards de dollars (et en y ajoutant les créances d'ordre politique, 24 milliards) ; leur hausse par rapport à 1929 était d'un milliard. La dévaluation du dollar en 1934 renversa la situation : les Etats-Unis devinrent les plus grands importateurs de capitaux du monde. Tandis que les avoirs américains à l'étranger étaient rapatriés, les placements des étrangers dans le pays se multipliaient.

Le total des avoirs à l'étranger aux Etats-Unis a été évalué au cours de l'année 1937 à environ 7 ou 8 milliards de dollars. Sur cette somme, 6 milliards étaient placés à long terme et 1 ou 2 étaient à court terme, donc facilement exportables. Selon les études publiées par le Secrétariat de la Société des Nations, il s'agit surtout de capitaux en fuite devant l'insécurité monétaire, politique ou économique. Le Secrétaire du Trésor américain estimait, lui, que la plupart des capitaux investis à court terme aux Etats-Unis étaient des fonds de roulement que les entreprises européennes avaient pris l'habitude de placer à l'étranger.

L'Amérique du Sud a également accueilli un certain nombre de capitaux européens et surtout français.

Pour nous limiter à l'exemple français, il peut être particulièrement intéressant de déterminer avant tout le chiffre total des capitaux exportés. Leur sortie a été attribuée aux causes les plus diverses. Il est probable que certains mouvements correspondent à des besoins économiques bien définis, tandis que d'autres ne représentent que des évasions de différentes natures. M. Vincent Auriol estimait en 1937 que 60 milliards de francs « avaient déserté » le pays. Nous n'avons pas la possibilité de discuter ce chiffre. Il est probablement assez proche de la réalité à la condition toutefois qu'on y comprenne les thésaurisations qui se sont produites dans le pays, et les retraits de capitaux étrangers autrefois investis en France. Les capitaux d'origine française qui ont été exportés représentent peut-être une quarantaine de milliards ; ils se sont dirigés principalement vers l'Angleterre, les Etats-Unis, la Hollande, la Suisse, la Belgique, et l'Amérique du Sud.

Les placements extérieurs de la France qui étaient évalués à 80 milliards de francs en 1930 tombaient à 40 milliards en 1935. Les sorties de capitaux qui se poursuivent depuis cette date ont sans doute permis d'atteindre à nouveau — et peut-être même de dépasser — le chiffre des 80 milliards. Il est probable que, sur ce point, les statistiques officielles ne nous contrediront point.

Toutes les discussions qui ont été menées sur le point de savoir s'il fallait voir dans ces sorties de capitaux des évasions monétaires ou des évasions fiscales manquent totalement d'intérêt. Peu importe, en effet, le but que les particuliers ont voulu suivre ; il suffit de constater que les capitaux sont sortis ; le tout est de savoir s'ils l'ont fait en conformité avec les lois fiscales existantes.

La tentation est grande de poser immédiatement la soustraction suivante :

Total des avoirs à l'étranger, moins les avoirs déclarés au fisc = montant de l'évasion fiscale.

Mais le résultat de l'opération serait complètement faux. La foi française, en effet, n'astreint pas à la déclaration spéciale tous les avoirs détenus à l'étranger. C'est ainsi que les avoirs des personnes morales et les avoirs des étrangers échappent à cette formalité. Il en est de même des capitaux qui se trouvent momentanément et accidentellement à l'étranger.

Si on retient le chiffre de 80 milliards pour les placements français à l'étranger, on peut estimer que 40 milliards d'entre eux appartiennent à des sociétés et autres personnes morales (les résultats donnés pour la Statistique Générale de la France attribuent une part de 50 % aux personnes physiques et 50 % aux personnes morales); les avoirs à l'étranger détenus par des étrangers domiciliés en France sont plus difficiles à déterminer en l'absence de toutes statistiques officielles. Il ne semble pas exagéré de les estimer à un chiffre situé entre 5 et 10 milliards. Nous pouvons, pour éviter le reproche d'une trop grande sévérité, compter encore 5 milliards pour les capitaux à l'étranger non déclarés du fait qu'ils y sont accidentellement (en réalité, ce chiffre très important est, dans notre calcul, à peu près égal à celui des placements à court terme de la France; ces placements devraient être déclarés comme les autres, mais leurs possesseurs ont peut-être hésité à le faire puisqu'il ne s'agit pas de placements restés une année entière à l'étranger; c'est néanmoins une évasion).

Ainsi, pour les avoirs à l'étranger susceptibles de donner lieu à une déclaration au fisc, nous arrivons à un chiffre de 25 à 30 milliards de francs.

La Direction générale des Contributions directes a bien voulu nous communiquer les statistiques préparées par ses soins, des avoirs à l'étranger effectivement déclarés. Leur total pour l'année 1936 (déclarations faites en 1937) s'élève à 8.200 millions qui se décomposent ainsi :

Biens immobiliers possédés à l'étranger (Valeur en capital. : 1.143 millions.
 Biens mobiliers possédés à l'étranger — 7.046 millions¹.

Si nous tenons compte de nos évaluations, il semble donc que les capitaux à l'étranger échappant à la connaissance du fisc français représentent plus de la moitié, et sans doute environ les deux tiers des avoirs réels détenus à l'étranger.

Les statistiques des revenus de ces avoirs déclarés sont également assez surprenantes : les biens immobiliers (1.143 millions) ont rapporté 44.453.000 fr. ; les biens mobiliers (7.046 millions) ont donné à leurs propriétaires seulement 165.284.000 fr. L'intérêt moyen de ces biens mobiliers ressort donc à 2,35¹⁰%, taux très faible si l'on considère que normalement les capitaux sont exportés afin de rechercher un intérêt plus fort que dans leur pays d'origine.

Cette modestie des déclarations de revenus provenant de l'étranger, peut sans doute s'expliquer en partie par le fait que certains contribuables soucieux de déclarer exactement leurs capitaux essayent de « tricher » un peu sur les revenus. Il faut en effet noter que la déclaration de la valeur en capital des avoirs à l'étranger, qui est réclamée par l'administration, ne lui sert jamais directement à asseoir un impôt quelconque. C'est pourquoi beaucoup de contribuables se rendent compte qu'ils peuvent sans inconvénients être francs sur ce sujet.

Mais il faut aussi expliquer ce faible intérêt moyen des avoirs à l'étranger par la présence dans le chiffre total d'une certaine quantité de biens improductifs, tels que les meubles, les bijoux, les objets d'art, les comptes courants etc. (Meubles etc. 304 millions déclarés, — comptes courants 600 millions déclarés en 1937).

1. Les statistiques des années précédentes ne portaient que sur le total des revenus déclarés. Il est intéressant de montrer l'évolution de ces revenus déclarés depuis 4 ans :

1933/32	1935/34	1937/36
287.827.000	210.828.000	260.267.000

L'examen des dépôts dans les banques commerciales des principaux pays permet de dégager une impression ; il serait vain d'en attendre des résultats quantitatifs exploitables. Nous avons rapproché dans le tableau suivant les résultats de quelques statistiques concernant la France, les Etats-Unis, la Grande-Bretagne, la Suisse. Il est remarquable qu'à la diminution des dépôts en France, correspond toujours une augmentation des dépôts dans les autres pays. Il n'y a donc pas ici d'influence proprement conjoncturelle sur la situation du crédit en France, mais simplement influence des mouvements de capitaux.

Le tableau ci-dessous permet de les déceler sans toutefois donner aucune précision sur leur ampleur.

Années	DEPOTS EN BANQUES EXPRIMES EN MILLIONS			
	Etats-Unis (Dollars)	Grande Bretagne (Livres)	Suisse (Frs suisses)	France (Frs français)
	(1)	(2)	(3)	(4)
1933		1.916		32.635
1934		1.954	déc. : 3.358	30.943
1935	janv. : 16.543	2.064	janv. : 3.218	27.553
	juill. : 17.818		juin : 2.792	
1936	janv. : 18.905	2.300	mars : 2.706	28.484
	juill. : 19.865		juin : 2.827	
1937	janv. : 20.570	(5) 2.209	déc. : 3.150	janv. : 29.305 avril : 27.702
	juin : 20.421		mars : 3.155	

(1) *Federal Reserve Bulletin* 1935, p. 733 et années suiv.

(2) Report of the Committee on Finance & Industry.

(3) Bilans trimestriels des 7 grandes banques commerciales.

(4) Statistiques des 4 grandes banques.

(5) Special information from Bank of England.

Ces méthodes ne nous permettant pas d'arriver à une connaissance complète de l'importance de l'évasion, nous pensons utile de tenter une recherche grâce au second procédé préconisé :

B. — *Tentatives diverses d'évaluation de l'évasion en partant de l'idée de fraude.*

Aucune étude, et on comprend aisément pourquoi, n'a essayé de traiter chaque année la question de la fraude

fiscale. C'est seulement à la lumière de faits exceptionnels qu'on a essayé de déceler quelques facteurs « anormaux ». La plupart des évaluations qui ont été faites visent à établir l'importance des sommes dissimulées et soustraites à l'impôt, soit par fraude intérieure, soit par évasion.

L'évasion est elle-même difficile à déceler. Parfois, cependant il semble possible d'y parvenir : c'est ainsi qu'au lendemain de l'établissement d'un nouvel impôt, toutes les autres conditions économiques restant les mêmes, si les mouvements de capitaux marquent une recrudescence, il est probable que leur cause essentielle sera d'ordre fiscal. Mais les conditions d'observation ne sont pas toujours aussi nettes, soit que les facteurs économiques jouent au même moment, soit que le facteur fiscal ne soit pas très dessiné : une augmentation de taux, une suppression d'exonérations par exemple ne suffisent pas à déclancher des mouvements importants. De plus, les bruits qui circulent au sujet des projets de l'administration suffisent souvent à alerter les fraudeurs en puissance, si bien que les décisions qu'ils prennent ne sont plus contemporaines des mesures administratives.

Les calculs généraux sur la fraude sont aussi très imprécis. Les uns parlent de millions et les autres de milliards.

Dès 1895, M. Mougeot estimait la fraude à 100 millions¹.

En 1906, M. de Foville écrivait dans *l'Economiste Français*, à propos de l'impôt sur les successions : « Il faudrait admettre qu'une dizaine de milliards ont déjà su se mettre à l'abri de toute inquisition, mais cela nous paraît bien difficile à croire »². Selon toute vraisemblance l'auteur envisage aussi bien les dissimulations dans le pays que les évasions à l'étranger. La même année, MM. Leclerc et Ridder présentaient un rapport à la Chambre des notaires

1. Berland, *op. cit.*, p. 11.

2. *L'Economiste Français*, 28 avril 1906.

de Paris. Ils disaient entre autres : « Il y a là (l'évasion fiscale) un mouvement qui ne date pas d'hier, mais qui, cependant, était resté dans les limites assez raisonnables. Il a pris tout récemment un développement considérable à l'annonce des nouveaux droits de succession. Nous en sommes les témoins impuissants. Qui de nous n'a vu arriver dans son cabinet ses clients, les plus importants, bien entendu, venant nous demander s'il ne convenait pas d'envoyer une partie de leur fortune à l'étranger et comment il fallait s'y prendre ? Nous avons fait tout notre possible pour les dissuader d'un pareil dessein... Si quelques uns nous écoutaient, la plupart n'en faisaient rien et nous quittaient bien résolus à ne pas suivre des conseils qu'ils pouvaient croire intéressés. D'ailleurs, si nous cherchions à les retenir, d'autres étaient là pour les pousser. Les banques étrangères n'ont pas manqué de profiter de ces tendances de nos concitoyens. Elles ont fait leur possible pour attirer chez elles leurs capitaux. On a fait miroiter à leurs yeux les avantages particuliers, sous le rapport des droits de succession, des comptes joints. On leur promet le secret le plus absolu et de grandes facilités pour le retrait et l'envoi de leurs fonds et valeurs. Que tous ces efforts ne soient couronnés de succès et ne réussissent à provoquer une sortie considérable de fonds et de valeurs, il serait puéril de le nier. Les preuves en sont nombreuses et palpables. La baisse constante qui s'est produite sur les valeurs de premier ordre comme les obligations des grandes compagnies de chemin de fer et la rente sur l'Etat, mise en regard de la hausse des rentes belges et suisses et de nombreux titres suisses, montre bien que beaucoup de personnes ont non seulement envoyé à l'étranger une partie de leurs valeurs, mais ont vendu, de plus, leurs valeurs françaises pour acheter des valeurs étrangères. »¹.

1. *Répertoire général du notariat*, année 1906 cité par Berland, *Les évasions fiscales*, thèse, 1922.

En 1907, les évaluations qui sont données, visent à établir la perte subie par le Trésor, et non plus la valeur en capital des capitaux échappant à l'impôt sur les successions. Dans sa proposition du 4 novembre 1907, M. Dumont estime que $1/4$ des droits de mutation par décès sont perdus par suite de fraudes diverses, soit une somme de 62 millions par an. M. Caillaux, plus modeste, pensait que « les omissions dans les déclarations de successions causent au Trésor un préjudice de 40 millions par an.

Nous ne pouvons exposer ces chiffres des fraudes à l'impôt de succession (qui sont, nous le voyons en majeure partie des évasions) sans dire un mot des méthodes suivies pour parvenir à ces résultats. Il n'est pas vain de prétendre qu'elles sont très approximatives. Après avoir fait l'évaluation de la fortune française, on calcule quelle est la portion qui est annuellement transmise par décès. La comparaison de ce chiffre et de celui qui est effectivement déclaré à l'Administration de l'Enregistrement permet de fixer l'étendue des fraudes.

Le procédé, qui est logique, serait excellent s'il était possible de déterminer avec exactitude la fortune nationale. Les chiffres les plus divers ont été émis, et les études, même les plus sérieuses accusent entre elles des différences de plusieurs dizaines de milliards. Au cours de la séance de la Chambre du 15 juin 1906, M. Jaurès estimait la fortune privée de la France à 176 milliards tandis que M. Aynard penchait pour 225 milliards.

Des calculs fondés sur une longue pratique statistique démontrent que tous les ans un trentième (ou un trente-deuxième) de cette fortune est transmise par décès. Si le total des capitaux échappant à l'impôt par la fraude en général en découle naturellement, le départ entre la fraude et l'évasion reste impossible.

Les recherches de M. Dumont peuvent cependant présenter un réel intérêt. Selon lui les valeurs mobilières déte-

nues par des Français à l'époque représentaient 100 milliards. Par an, trois milliards devaient être transmis par décès. Or, les déclarations de succession ne portant que sur 2 milliards, la fraude pouvait donc être chiffrée à 1 milliard, entraînant une perte de 80 millions pour le Trésor. Ce calcul ne répond toujours qu'au problème de la fraude en général, puisque les valeurs mobilières non déclarées peuvent être cachées aussi bien à l'intérieur du pays qu'au dehors. Cependant, les valeurs mobilières représentant l'élément « nomade » des patrimoines, il est probable qu'une grande partie d'entre elles essaient, par leur éloignement, d'éviter les indiscretions toujours possibles du fisc. Nous pourrions donc prendre ce chiffre de 1 milliard comme base éventuelle des calculs de l'évasion pour la période d'avant guerre.

Néanmoins certaines corrections sont encore nécessaires. Le chiffre des valeurs mobilières non soumises à l'impôt ne contient pas que des dissimulations frauduleuses. En effet, les personnes morales (sociétés privées, établissements publics, caisses d'épargne, assurances etc.) détiennent des quantités considérables de valeurs. Il faudrait réduire le chiffre de 1 milliard à 600 millions environ. Sur cette somme, une partie importante, 400 ou 500 millions seraient des capitaux évadés à l'impôt par fuite à l'étranger.

Mais notre calcul devient faux à nouveau, car nous ne tenons compte que des valeurs mobilières possédées à l'étranger. Il est probable que bien des immeubles situés hors des frontières échappent au fisc dans les mêmes conditions. Aucune évaluation précise n'a été fournie à leur sujet. Il serait néanmoins utile de les réintégrer dans le total des évasions.

Pendant plusieurs années les calculs de la fraude deviennent plus rares. Cette observation nous permet de croire que la fraude à l'impôt sur les successions s'était alors stabilisée à un certain niveau. Sa constance lui assurait en

quelque sorte une tranquillité relative ; les évaluations budgétaires n'étaient point trop démenties, les discussions enflammées s'étaient tues. Tout impôt nouveau est mauvais, a-t-on dit souvent. Ce proverbe s'explique en partie par les conséquences du nouvel impôt sur les fraudes et les évasions : dès son établissement, il déclanche une série de fraudes importantes quant à leur montant et inédites quant aux procédés suivis. Peu à peu, on s'habitue, à la fois au mauvais impôt et aux nouveaux procédés de fraude ; l'évasion s'équilibre ; elle devient partie inhérente du système fiscal. Toute nouvelle modification de ce système amènera des variations considérables dues aux efforts d'imagination des fraudeurs. Le proverbe mérite d'être complété : la fraude nouvelle est honnie et dangereuse pour les finances du pays, la fraude ancienne est admise ou inaperçue.

La mise en application des impôts sur le revenu suscita des procédés encore inconnus de fraude. La peur du fisc, conjuguée avec la peur d'une baisse de la monnaie nationale dans les années d'après guerre, entraîna les fraudeurs dans une voie nettement définie : celle de l'évasion. Pour les individus, le résultat était deux fois heureux : on ne payait pas les impôts et on évitait une perte sur le capital.

M. Bokanowski, dans le discours qu'il prononça à la Chambre le 13 novembre 1922 affirmait que « la fraude sur les valeurs mobilières amenait une évasion fiscale pour l'impôt général sur le revenu qui ne saurait être chiffrée à moins de 600 millions. Elle frustre en outre, le fisc d'une somme au moins égale au titre de l'impôt sur les successions ».

De 1924 à 1934, une quantité considérable de calculs ont été entrepris ; tous envisagent le point de vue des valeurs mobilières.

Le caractère propre de ces évaluations est d'être tendancieux. Les ministres des Finances ont tendance à exagérer le chiffre de la fraude tandis que les particuliers et

leurs groupements, comme la Fédération des porteurs de valeurs mobilières, s'efforcent de démontrer que la fraude n'existe pas, ou que, si elle existe, elle est très limitée.

Les calculs de M. Piétri¹ présentent un grand intérêt ; il s'est uniquement préoccupé, lui aussi, du problème général de la fraude. Ses travaux peuvent se résumer ainsi : 22 milliards de revenus sont taxés à l'impôt cédulaire français sur le revenu des valeurs mobilières, 8 milliards de rentes et autres intérêts sont exemptés de l'impôt. Les revenus totaux sont donc de 30 milliards. Sur cette somme, 25 milliards sont taxables à l'impôt général. Or, dans les déclarations à l'impôt général, 13 milliards de revenus de valeurs sont portés. La fraude ou l'évasion serait donc de l'ordre de 12 milliards, et la perte en résultant pour le Trésor serait de 1.248 millions. Nous ne voulons pas insister sur les méthodes compliquées employées par M. Piétri pour déterminer le chiffre de 13 milliards de revenus de capitaux mobiliers déclarés à l'impôt général sur le revenu ; disons seulement qu'il applique un coefficient de 19, 6 % au total des rôles de l'impôt général, ce coefficient représentant le rapport trouvé pour l'année 1920 entre les revenus totaux déclarés et les revenus des valeurs mobilières également déclarés.

Des études publiées par MM. Liesse et Polti critiquent ces résultats. La première cause d'erreur vient de ce que M. Piétri est obligé de s'en tenir à une répartition par catégorie de contribuables. Or, selon M. Liesse, la catégorie des contribuables non assujettie à l'impôt général détient une quantité de valeurs beaucoup plus grande que celle admise ci-dessus.

D'autre part, M. Piétri estime seulement à 5 milliards le montant des revenus des valeurs détenues par les collectivités publiques et les personnes morales. M. Polti démontre

1. Proposition de M. Piétri sur le précompte *Doc. Parl.*, 17 février 1933, p. 303 et annexe 1417.

que ce chiffre est nettement insuffisant : si on admet que la Caisse des Dépôts et Consignations possède à elle seule 50 milliards de titres et si on suppose que le taux d'intérêt est de 5 %, son revenu annuel est de 2 milliards et demi. Si on ne compte qu'un taux de 3, 75 %, et si on observe que le capital est de beaucoup supérieur à 50 milliards (60 environ), le revenu n'en est pas moins de 2.250 millions.

Pour obtenir le total de tous les revenus de capitaux mobiliers non assujettis à l'impôt général il est encore nécessaire d'ajouter à ce chiffre, le montant des revenus touchés par les autres collectivités publiques, les caisses d'épargne, les sociétés d'assurances, et les personnes morales de toutes natures. Il faut également y comprendre les revenus des capitaux des étrangers qui ne sont pas assujettis à l'impôt général et qui ont encaissé leurs coupons en France. Dans ces conditions, il serait plus exact de dire que 7,5 milliards de revenus ne sont pas touchés par l'impôt général. Cet impôt ne frapperait donc que 22 milliards de revenus mobiliers au lieu de 25 dans les calculs de M. Piétri.

L'importance de la fraude serait encore moindre si on en croit la Fédération des porteurs de valeurs mobilières : le total des valeurs frappées à l'impôt général serait seulement de 15.700 millions ; la fraude, tout compte fait, ne toucherait donc que 4 milliards de revenus de valeurs.

M. Jacquier, dans le rapport général du budget de 1933¹ présentait des résultats assez différents. Sa méthode est la suivante :

Partant du rendement de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières (3.160 millions) il calcule le total des revenus soumis à cet impôt (l'impôt variant de 16 à 18 %, l'opération est facile). Les revenus de capitaux mobiliers acquittant l'impôt cédulaire s'élèvent donc à 16 milliards environ. Si on y ajoute 12 milliards non imposables à cet impôt, le

1. *Doc. Parl.*, Chambre, p. 422, annexe 1534.

total des revenus est de 28 milliards de revenus de valeurs possédées en France. M. Jacquier estime que 6 ou 7 milliards ne sont pas imposables à l'impôt général. Sur 22 milliards imposables, 11 seulement sont déclarés. La fraude serait donc de 11 milliards, et elle entraînerait une perte de 1 milliard pour le Trésor.

Pour terminer, citons les calculs de M. Lecarpentier : sur 30 milliards de capitaux mobiliers, 22 milliards sont imposables à l'impôt cédulaire. Sur cette somme, 7,5 appartiennent à des collectivités publiques et 5 milliards à des personnes exonérées de l'impôt général. Ainsi 10 milliards de revenus de valeurs seraient encaissés par des personnes imposables. Le total des déclarations relatives à ces revenus serait du même ordre de grandeur, et la fraude serait donc insignifiante.

Quand à la perte subie par le Trésor, seulement pour l'impôt général, elle serait selon les uns de 1 milliard, selon les autres de 500 millions, 300 millions ou même moins.

Des calculs aussi imprécis, variant du simple au triple ne peuvent apporter aucun élément utile pour notre étude.

Bien plus, nous pouvons dire qu'ils ne servent à rien. Les données utilisées pour ces recherches sont essentiellement les sommes payées au titre de l'impôt cédulaire. Or, automatiquement, toutes les évasions à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières échappent aux évaluations ci-dessus. Les calculs de M. Piétri et de M. Jacquier peuvent éventuellement servir de base aux prévisions de rendement du bordereau de coupons actuellement en vigueur. Ce système permet en effet de donner à l'administration une connaissance exacte des revenus de valeurs touchés par chaque contribuable et lui permet ainsi une assiette plus exacte de l'impôt général. De toutes façons, les méthodes suivies ne peuvent en rien déceler l'évasion ; elles ne donnent même de la fraude qu'un aperçu incomplet puisqu'elles ne peuvent apporter quelques éléments d'appréciation que pour les fraudes intérieures.



Au terme de cette étude, nous ne pouvons guère dégager au milieu d'un tel enchevêtrement et d'une telle imprécision, qu'une impression de prudence.

Cette prudence est nécessaire aussi bien quand il s'agit de dire s'il y a, ou s'il n'y a pas évasion fiscale, que lorsqu'il s'agit de la chiffrer.

Les mobiles particuliers qui commandent des mouvements de capitaux échappent à l'observation. Ils ne sont que la résultante d'appréciations subjectives dont il est impossible de détailler les éléments. Sans doute, le hasard permettra-t-il de découvrir quelques faits précis grâce auxquels nous pourrions affirmer que telle exportation de capitaux a été faite dans un but fiscal. Mais ce cas particulier ne nous renseignera pas sur le caractère général du mouvement.

L'évasion ne peut donc se déceler d'après le motif qui l'entraîne. Elle ne peut se constater (et ceci dans certains cas seulement) que par le fait de la non déclaration aux autorités compétentes de tel avoir ou de tel déplacement de biens.

L'impuissance de certains calculs, l'imprécision des autres nous engagent à la plus grande réserve. Mais si nous n'avons pu chiffrer exactement les évasions fiscales actuelles, du moins avons-nous pu prouver leur importance. C'est là un résultat suffisant pour nous encourager à poursuivre notre étude.

CHAPITRE III

LES FORMES ET LES MOYENS DE L'ÉVASION FISCALE

L'objet de ce troisième chapitre est d'exposer quels sont les procédés employés par les contribuables peu scrupuleux pour ne pas payer les sommes dont ils devraient être normalement débiteurs à l'égard du fisc de leur pays.

Nous n'avons pas l'intention de présenter ici un ouvrage à l'usage des fraudeurs. Notre but n'est pas de donner une édition revue et corrigée de l'ouvrage qui eut tant de succès avant la guerre : *Pourquoi et comment on fraude le fisc ?*

La fraude supprime toute justice dans la répartition des charges fiscales ; elle aboutit à accabler le contribuable honnête du fardeau que les fraudeurs ont laissé ; il ne nous paraît pas utile de prôner la théorie selon laquelle la justice est rétablie, ou tout au moins l'égalité devant l'impôt est respectée, si la fraude est mise à la portée de tous. Les répercussions de la fraude sur les finances publiques sont trop graves pour que nous puissions admettre ces raisonnements.

Mais nous estimons nécessaire d'avoir une connaissance complète du problème de la fraude et de son aspect le plus virulent, l'évasion.

Nous ne voulons pas, dans le cadre de notre étude, reprendre tous les procédés frauduleux employés pour se soustraire à l'impôt. C'est pourquoi nous nous limiterons à l'examen des méthodes d'évasion pure et simple.

Deux voies sont possibles pour exposer la question : ou bien passer en revue, à propos de chaque impôt, toutes les évasions qu'il laisse possibles ; ou bien rechercher les différentes modalités d'évasion et les exposer descriptivement. Pour chacune d'elles il est facile de dresser la liste des impôts évités. Le classement est ainsi plus rationnel et les répétitions sont écartées. Un fraudeur, en effet, s'efforcera le plus souvent d'obtenir l'avantage maximum ; il se livrera à l'évasion fiscale, non pas seulement pour un seul impôt, mais vis-à-vis d'une série d'impôts et de droits. Il peut même arriver qu'un contribuable, en ne désirant éviter qu'un seul impôt, parvienne à se soustraire à plusieurs, sans même avoir aperçu toutes les conséquences de ses actes. Toucher des coupons à l'étranger au moyen d'un affidavit, c'est éviter l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières du pays où on se trouve. Mais il est également très facile de frauder en plus à l'impôt général sur le revenu.

M. Boué¹ appelle évasion objective, l'évasion involontaire. Il nous semble préférable de continuer à l'appeler évasion tout court. En effet il y a évasion par rapport à un système fiscal donné ; l'évasion est un fait qui se constate matériellement, et non pas d'après les désirs du fraudeur.

Pour éviter l'énumération fastidieuse de tous les procédés d'évasion, nous avons pensé à les grouper en trois catégories principales. Cette distinction est fondée sur l'emploi des notions de sujet d'impôt (Steuersubjekt) et d'objet d'impôt (Steuerobjekt) si souvent exposées dans les ouvrages des auteurs allemands².

L'essentiel de leur doctrine consiste à séparer aussi nettement que possible la personne qui paie ou qui supporte l'impôt et la chose qui, même dans le cas de l'impôt personnel, représente la base de l'imposition. Il ne suffit pas d'avoir

1. Boué, *Double imposition et évasion fiscale*, 1929, Lille.

2. Cf. en particulier l'ouvrage de Spitaler, *Das Doppelbesteuerungsproblem bei der direkten Steuern*.

un contribuable, il faut aussi savoir comment il sera imposé. Il apparaît alors que les évasions peuvent consister tantôt à faire échapper le sujet d'impôt hors du domaine d'action de l'administration, tantôt à faire sortir l'objet d'impôt de ce même domaine, alors que le contribuable y reste fixé. Les impôts actuellement en vigueur dans la plupart des pays frappent les uns les biens, les autres l'exercice d'une activité.

C'est pourquoi, après avoir consacré la section I à l'évasion du sujet de l'impôt nous étudierons l'évasion de l'objet de l'impôt en deux sections : — évasion relative à la possession de certains biens et évasion relative à l'exercice d'une activité.

Section I

Evasion personnelle

Pour échapper à l'impôt le contribuable « s'évade » lui-même. C'est là évidemment le procédé le plus radical. Mais il peut fort bien se montrer inopérant. Les systèmes fiscaux d'un très grand nombre de pays ont en effet profondément évolué. Presque partout le principe de l'allégeance économique a remplacé le principe de l'allégeance politique comme base de l'imposition.

Si donc, le ressortissant d'un Etat quitte son pays avec ses biens, il sera imposé dans le pays où il s'installera. S'il laisse ses biens dans sa patrie, ceux-ci continueront à faire l'objet d'un certain nombre d'impôts (réels ou semi-réels comme les appelle Seligman) ¹ tels que les impôts cédulaires ; en plus, le contribuable émigré devra payer l'impôt person-

1. Seligman, *La classification des impôts*, donnée dans son cours professé à La Haye, en 1927 sur la double imposition et la coopération fiscale internationale.

nel dans l'Etat où il a établi son domicile ou même sa résidence prolongée. Son calcul se sera alors avéré très mauvais, car, au lieu de ne plus rien payer, il aura à redouter des doubles impositions éventuelles.

L'évasion par fuite du contribuable était possible du temps où les impôts étaient assis sur l'individu lui-même comme par exemple la capitation : en quittant le pays où l'impôt était en vigueur, on enlevait toute prise aux fonctionnaires chargés d'établir l'impôt.

De nos jours l'évasion personnelle ne peut donc plus viser que des buts très limités. Elle n'en présente pas moins d'intérêt dans certains cas, soit qu'elle permette au contribuable d'éviter l'établissement d'un impôt à son nom, soit qu'elle lui assure le moyen de ne pas payer un impôt déjà établi et mis en recouvrement.

L'évasion à l'assiette permettra au contribuable de se soustraire aux impôts personnels, entre autres à l'impôt général sur le revenu français. Ces impôts étant établis au lieu du domicile, le seul moyen d'échapper à leur emprise est donc d'avoir un domicile qui échappe aux diverses définitions données par les lois fiscales.

Nous n'avons pas la possibilité de traiter ici en entier cette question du domicile qui a déjà fait l'objet d'un certain nombre d'ouvrages¹ ou d'analyses très poussées.

M. Wengler² lui a consacré un chapitre particulièrement intéressant. Tout au plus, pouvons-nous signaler la réaction des diverses administrations en face des procédés d'évasion employés, et qui a consisté à étendre sans cesse le champ d'application de la notion de domicile, après avoir complètement abandonné la définition civiliste.

En France, le domicile fiscal est le lieu de la résidence habituelle et effective. Il comprend à la fois le domicile

1. Molodowski, *Le domicile fiscal des étrangers en France*, Paris, 1934.

2. Wengler, *Beitrag zum Problem der internationalen Doppelbesteuerung*, 1935.

proprement dit, la résidence habituelle et le séjour principal ou prolongé au même endroit.

Le Conseil d'Etat a décidé que « doit être regardée comme ayant acquis dans notre pays un domicile de fait, et doit dès lors être assujettie à l'impôt général sur le revenu, une étrangère qui, séparée de corps de son mari, réside en France avec ses enfants depuis plusieurs années et y possède le centre de ses intérêts » (arrêt du 20 janvier 1937) et que « un étranger qui, bien que n'étant arrivé en France qu'au cours d'une année déterminée, y avait néanmoins à sa disposition au 1^{er} janvier un appartement loué pour une période supérieure à une année, doit être considéré comme possédant dans notre pays une résidence habituelle » (Arrêt du 11 mai 1936).

Dans tous les pays, les administrations fiscales ont senti le besoin d'une définition large, qui soit susceptible d'exclusion des recherches longues et difficiles et qui englobe aussi un certain nombre de cas autrefois laissés dans l'ombre.

Cependant les personnes qui habitent en meublé, à l'hôtel, une partie de l'année et qui séjournent assez longtemps à l'étranger sont difficiles à atteindre. Evidemment, il s'agit là d'une forme d'évasion qui n'est pas à la portée de tout le monde : il faut être oisif ou bien avoir des occupations professionnelles qui permettent de voyager d'un pays à un autre sans y laisser trop de traces. Malheureusement pour le fisc, ce sont généralement des contribuables très aisés et qui auraient à payer des sommes importantes.

Les touristes qui entreprennent des voyages de longue durée bénéficient de ce procédé d'évasion, qui a été encore perfectionné récemment en Angleterre : des retraités et rentiers fortunés louent à vie une cabine de paquebot : ils passent ainsi leur existence en mer, touchant leurs rentes et leurs coupons aux escales, vivant en contribuables fuyants et insaisissables puisqu'aucun texte n'a été prévu pour eux. Il y a peu de temps l'un de ces éternels

vagabonds a fait transférer sa cabine d'un steamer qui allait être démoli à une unité plus moderne de la flotte marchande...

Une autre évasion de caractère moins définitif consiste à s'installer dans un pays après les dates fatales de l'année fiscale. Le contribuable avisé gagne de cette façon une année d'imposition. Le bénéfice qu'il peut réaliser est surtout important quand les points de départ de l'année fiscale du pays dont il part et du pays où il arrive, ne coïncident pas. Ainsi, si en Moranie l'année fiscale part du 1^{er} mars et en Imérie du 1^{er} janvier, le Moranien qui s'installe le 27 février en Imérie ne déclare pas ses revenus en Moranie ni en Imérie avant le 1^{er} janvier de l'année suivante.

L'évasion au recouvrement présente un autre caractère : il ne s'agit plus ici pour le contribuable d'empêcher le fisc d'établir l'impôt, mais alors de quitter le pays sans payer un impôt déjà prêt à être perçu. La nature de la fraude est alors bien différente. Le contribuable doit se considérer comme un débiteur — et « la créance individuelle d'impôt est soumise au droit commun des créances tel qu'il résulte du Code civil » dit M. Damerville¹ — au moins « toutes les fois que le caractère légal et d'ordre public de cette créance n'impose pas une solution particulière ».

L'évasion au recouvrement possède de ce fait un caractère juridique nettement séparé de celui de l'évasion à l'assiette ; les deux projets de traité d'assistance administrative entre Etats préparés par le Comité fiscal de la Société des Nations insistent particulièrement sur cette différence.

1. P. Damerville, *La nature juridique de la créance d'impôt*, p. 189.

Section II

Evasion relative à la possession de certains biens

Il est possible de soustraire à la connaissance du fisc, et partant, à l'imposition, des biens ou des revenus. Les immeubles, les valeurs possédées à l'étranger et les comptes en banque à l'étranger en sont des exemples.

Ces évasions permettent à leurs auteurs d'échapper à une quantité considérable d'impôts : dans la majeure partie des cas, elles ont pour but d'éviter essentiellement l'impôt général sur le revenu, et accessoirement l'impôt sur les successions. Parfois un impôt cédulaire est visé, parfois aussi le fraudeur voulant échapper à un seul impôt, arrive involontairement à faire coup double : pour ne pas dévoiler la possession de ses biens situés à l'extérieur, il est souvent forcé de s'enfoncer toujours plus loin dans la pratique des opérations d'évasion. Il le fait d'autant plus volontiers qu'il se sent assuré d'une impunité presque complète...

Les valeurs mobilières sont par excellence l'arme de l'évasion. M. Piétri ne craint pas de dire qu'il s'agit là d'une « fraude... redoutable et qui, en dehors d'une action judiciaire ou policière, ne peut être démasquée (et encore !) qu'à l'occasion d'une dévolution successorale. Mais par ailleurs fraude limitée dans son volume même, et qui n'indigne le public qu'en raison de la qualité de ses auteurs habituels »¹.

L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est en général perçu au moment où le coupon est payé. Il est donc établi par l'Etat du siège de la société émettrice des titres. L'Etat du domicile du porteur de titres ne peut prétendre, lorsque

1. Piétri, *Justice et injustice fiscale*, p. 116.

son national encaisse ses coupons à l'étranger, au produit de cet impôt. Mais il veut conserver le droit de l'imposer sur le chiffre de son revenu global et c'est pourquoi il lui réclame une déclaration de ses revenus encaissés à l'étranger.

Nous avons vu cependant que des fraudes à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières étaient possibles de la part des détenteurs étrangers de titres toutes les fois qu'ils peuvent bénéficier d'un affidavit (voir p. 40 chap. I, première partie). Dans ce cas, ils sont en effet exempts de l'impôt cédulaire dans le pays où ils touchent leurs coupons et il est plus que probable qu'ils ne paieront pas cet impôt dans le pays de leur domicile. Les experts de 1925 ont de plus prévu et craint les possibilités, dans ce cas, d'une collusion, aboutissant à des exonérations abusives : « un étranger pourra soutenir qu'il est propriétaire du titre et le devenir effectivement, mais seulement pendant le temps nécessaire pour garantir la restitution ou l'exemption au véritable intéressé »¹.

Mais l'évasion la plus répandue est l'évasion à l'impôt général sur le revenu. L'intéressé a même avantage à ne pas réclamer à l'Etat de son domicile un affidavit pour être exonéré dans un autre Etat de l'impôt cédulaire. En laissant son administration fiscale dans l'ignorance de la fortune qu'il détient en valeurs étrangères, il estime possible de ne pas la comprendre dans sa déclaration à l'impôt global.

Toutes les valeurs étrangères n'offrent pas les mêmes facilités. Nous aurons à examiner successivement l'avantage pour les fraudeurs, de posséder des titres nominatifs, des titres au porteur, des immeubles, des comptes en banque ou des biens meubles tels que des collections ou des objets précieux.

Les titres étrangers, qu'ils soient nominatifs ou au por-

1. *Rapport et résolutions des experts techniques*, S.D.N., 1925, doc. F. 212.

teur ont de grandes chances de rester toujours inconnus de l'administration fiscale du pays du fraudeur. Par extraordinaire, leur mention dans un acte ou dans un inventaire peut la mettre sur la trace de l'évasion. « Mais on peut affirmer, écrivait déjà M. Wahl en 1904¹, qu'il n'y a pas là une source sérieuse de pertes pour le Trésor. Les valeurs nominatives étrangères sont fort peu répandues en France. Le capitaliste français qui ne peut surveiller de près ses valeurs étrangères tient à leur donner une forme qui en rende l'aliénation facile. Les valeurs nominatives étrangères n'ont pas, d'autre part, comme les valeurs nominatives françaises, cette supériorité sur les titres au porteur de ne pas payer la taxe annuelle de transmission. Il faut ajouter que les héritiers qui voudront échapper au paiement du droit de mutation par décès sur les valeurs nominatives étrangères devront prendre mille précautions difficiles et coûteuses, notamment avoir soin de ne pas faire rédiger par un notaire français la procuration ou l'acte de notoriété nécessaire pour obtenir le transfert des titres en leur nom. Ils se heurteront souvent à des difficultés matérielles ou à des frais qui les empêcheront d'échapper ainsi au droit de mutation par décès ». Nous verrons dans la seconde partie du chapitre III, les mesures nouvelles apportées depuis la date de cet article pour éviter les évasions aux droits de succession, notamment la loi de 1925.

Avec les titres au porteur, si la fraude est facile, l'évasion l'est encore plus. Effrayés souvent dans leurs propres pays les capitalistes se sont empressés de mettre leur fortune en lieu sûr. Les combinaisons les plus diverses et les commodités les plus grandes leur ont été offertes : certaines banques étrangères avaient mis au point un système de dépôt de titres à l'étranger avec des comptes courants ouverts en

1. Wahl, *Comparaison des charges fiscales qui pèsent sur les placements*, « *Journal du droit international privé* », Clunet, 1904, p. 85.

France dans leurs succursales. Le compte de dépôt et le compte joint ouvrent de plus belles perspectives encore.

Le régime double auquel sont soumises en France les valeurs mobilières étrangères complique encore le problème de l'évasion. Certaines de ces valeurs sont « abonnées », tandis que la majeure partie des autres ne le sont pas. L'abonnement est une formalité qui assimile presque totalement les valeurs étrangères aux valeurs françaises. Par courtoisie les titres émis par les gouvernements étrangers et les collectivités publiques n'y sont pas soumis. En pratique, seules les sociétés ayant un grand nombre de titres placés en France s'y astreignent.

Cette assimilation des valeurs étrangères abonnées aux valeurs françaises produit les conséquences suivantes : elles paient le même taux d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (qui est un taux plus réduit que pour les valeurs non abonnées). Mais naturellement l'abonnement ne vaut que pour les valeurs que ces sociétés ont pu émettre en France. Pour déterminer leur nombre, une Commission se livre à des recherches précises ; si l'émission complète des titres de la société étrangère a été placée en France, on retient le chiffre de l'émission ; si au contraire l'émission a eu lieu à l'étranger, on évalue arbitrairement le chiffre des titres que des Français ont pu acheter et on établit un forfait.

Un grave problème se pose pour les sociétés étrangères abonnées ; pour qu'elles aient intérêt à ce système il faut qu'elles puissent récupérer le montant de l'impôt français sur les porteurs français de ses titres... ce qui est aléatoire puisque ceux-ci peuvent sans difficulté aller toucher leurs coupons à l'étranger.

Et ici il faut faire une remarque très importante : pour le fisc français, il n'y aura ni fraude ni évasion si un capitaliste français va ainsi à l'étranger toucher ses coupons de valeurs abonnées. En effet l'impôt est payé forfaitaire-

ment si l'on peut dire, par la société étrangère, seule lésée dans des cas de cette espèce. Ce qui importe peu à l'administration.

Une société n'aura donc avantage à l'abonnement que si tous ses titres ou tout au moins sa plus grande partie se trouvent en France, sinon elle courra toujours le risque de voir les capitalistes français se présenter à ses guichets étrangers pour éviter la charge supplémentaire qui pèse sur les coupons du fait de l'impôt français.

Pour les valeurs non abonnées au contraire il y a bien une évasion caractérisée chaque fois que les coupons sont encaissés à l'étranger. L'impôt français sur le revenu des valeurs mobilières est évité, et le plus souvent aussi l'impôt général sur le revenu. Donc, même si le Français paie un impôt cédulaire étranger, il a encore une marge de profit suffisante pour se livrer aux trafics de l'évasion. Deux possibilités s'offrent à son esprit ; toutes deux présentent des avantages séduisants : va-t-il emmener ses titres eux-mêmes pour les installer définitivement à l'étranger ? ou bien va-t-il les garder près de lui en France et partir régulièrement au delà de la frontière pour aller encaisser les intérêts qui lui sont dus ? Seules des considérations plus ou moins subjectives peuvent le guider dans son choix. La domiciliation de sa fortune à l'étranger présente l'avantage manifeste d'éviter toutes les indiscretions possibles, et d'assurer la perception sans dérangement des coupons. Il est vrai que l'autre méthode ne donne pas plus de soucis, puisque le capitaliste n'est nullement obligé de voyager lui-même pour aller jusqu'aux guichets d'une banque étrangère (ce qui s'appelait la fraude au *sleeping*) ; des démarcheurs, des agents des banques étrangères viennent lui payer à domicile ses coupons. L'affaire de la Banque de Bâle, par hasard dévoilée, montre un système parfait de « cueillette des coupons », susceptible de développer le goût de l'évasion dans toutes les classes de la société. Ce

genre de fraude n'est plus, comme le croyait M. Piétri, l'apanage de quelques contribuables très riches ; les facilités extrêmes qui ont été mises à son application l'ont démocratisé. Le fait que ce trafic fructueux ait été découvert à Bâle n'a pas inquiété outre mesure les fraudeurs. Les découvertes de ce genre sont très rares... et même lorsqu'elles ont lieu, les poursuites engagées par l'administration manquent d'efficacité, témoin l'épilogue de l'affaire de la Banque de Bâle devant la Chambre des Mises en accusation de la Cour d'appel de Paris, le 27 avril 1933 : la précipitation avec laquelle l'administration a engagé le combat lui a fait négliger la procédure régulière, et pour une simple question de forme, les inculpations ont été annulées.

Des employés de banque, des personnes n'ayant même aucune attache avec un organisme bancaire, ce qui est plus sûr, se chargent encore de réunir les coupons de personnes qu'ils connaissent. La mise en commun des frais de voyage assure encore un rendement plus grand à l'opération. Il est même possible de recevoir le montant des intérêts en France au moyen de chèques provenant de la banque étrangère chargée de l'opération ; aucun contrôle n'est possible ; même si l'administration connaît l'existence de ce chèque, elle n'est pas en mesure de savoir à quelle opération il correspond.

La possession de biens corporels à l'étranger procure également des avantages analogues, tout au moins en ce qui concerne l'impôt général sur le revenu. Les immeubles sont dans certains pays d'un rendement particulièrement attrayant et grâce aux sociétés de gestion immobilière qu'il est possible de trouver un peu partout, les ennuis d'entretien sont réduits au minimum. Malheureusement au moment d'une succession, des inconvénients peuvent paraître redoutables ; ils sont d'ailleurs souvent exagérés dans l'esprit du fraudeur ; en général, il ne risque que la taxe successorale des pays du lieu de l'immeuble, et c'est

pourquoi, il préfère encore le système du compte joint, dans une banque lointaine.

Mais nous n'avons guère exposé ici que des évasions très simples : certaines catégories de contribuables sont des virtuoses de l'évasion ; connaissant à fond les différentes législations fiscales, ils mesurent exactement ce qu'ils peuvent laisser connaître à chaque administration et ce qu'ils risquent à chaque pas ; ils spéculent sur l'ignorance de chaque pays à l'égard de ce qui se passe ailleurs ; ils combinent les évasions les plus diverses et travaillent avec acharnement à les réaliser. L'impôt finira peut-être un jour par paraître au fraudeur repentí comme le seul moyen d'acheter un peu de tranquillité.

A titre d'exemple, nous tenons à reproduire un « cas » cité par M. Boué¹ :

M. A. possède à Erquelines, près de la frontière belge, des terres qu'il cultive lui-même ; de l'autre côté de la frontière, il possède un immeuble qu'il loue ; enfin il est propriétaire à Londres d'un fonds de commerce à la tête duquel il a mis un gérant appointé et il possède 200.000 fr. de rentes françaises à 6% 1920. M. A., qui, en France et en Belgique est réputé domicilié à Londres, passe en réalité 10 mois sur 12 en France : 5 mois à Dinard et 5 mois à Nice.

Ayant la ferme intention d'éluder le fisc des différents pays, il adopte le *modus vivendi* suivant : à Dinard et à Nice, il loge soit à l'hôtel, soit chez des amis. S'étant bien gardé de faire une déclaration annuelle dans l'une ou l'autre localité, il échappe aux impôts suivants : impôt général sur le revenu français à Dinard et à Nice où il est considéré comme un touriste ; cédula agricole française : mis en cause par le contrôleur d'Erquelines, M. A., lui répond qu'il habite l'Angleterre ; en cas d'imposition, il semble bien que le Conseil de préfecture appliquera l'article 32 et lui accordera décharge, comme non domicilié en France.

1. Boué, *Double imposition et évasion fiscale*, Lille, 1929, p. 38.

Income tax anglais : M. A., ne paiera cet impôt que pour la cédule D cas I (bénéfices de son fonds de commerce) et non pas pour la cédule D cas V (revenus de biens se trouvant à l'étranger) car il se donne à Londres comme n'habitant pas le Royaume-Uni où il ne vient que deux mois par an, uniquement pour la surveillance des intérêts de son fonds. De même pour la cédule C (revenus de valeurs d'Etats étrangers) : ses valeurs françaises ne paieront pas l'impôt ou alors, dans le cas contraire, il pourra s'en faire rembourser au moyen d'un *affidavit*.

Cette situation n'est pas imputable à l'impuissance ou à l'ignorance de l'administration mais seulement à l'existence de cloisons étanches entre les administrations fiscales des différents pays, ce qui enlève toute efficacité aux renseignements détenus par les contrôleurs. Ainsi le contrôleur d'Erquelines qui possède toutes les indications nécessaires pour imposer M. A. à la cédule agricole ne peut le faire car il ignore son domicile et croit, comme son collègue de Belgique, que M. A. habite Londres (Remarquons ici qu'en pratique le contrôleur français n'hésitera pas à établir cependant l'imposition quitte à la voir annuler par la Conseil de préfecture).

D'autre part, à Londres, le « Special Commissionner » ignore que M. A. possède des revenus à l'étranger ; s'il en connaît l'existence, il ne peut pas les évaluer puisqu'il n'a pas à sa disposition les fiches de ses collègues français et belge.

Enfin en France, à Dinard et à Nice, M. A. pourra passer inaperçu du contrôleur. Convenons d'ailleurs que, pour cela, il devra mener une vie d'ermite, du moins employer toute son habileté à éviter que son nom figure sur un acte quelconque : achat, vente, emprunt, location, tutelle, mandat, quittance, etc. Il évitera aussi, sauf dans les grandes villes, de figurer sur l'annuaire du téléphone, d'avoir une auto, un yacht, une cabine de bain, un abonnement au théâtre ; à l'hôtel il sera préférable qu'il donne un domicile inexact.

Section III

L'évasion dans l'exercice d'une activité

Le fait d'exercer une activité dans plusieurs pays à la fois peut fournir de multiples occasions d'évasion. L'exemple ci-dessus nous le prouve. Mais il est possible de trouver des cas moins extraordinaires. L'évolution de l'économie moderne a entraîné l'internationalisation des entreprises industrielles et commerciales. Nous aurons donc tendance, au cours de ce développement à insister davantage sur les fraudes possibles aux divers impôts qui s'efforcent d'atteindre, dans la plupart des pays, le revenu industriel et commercial. Mais il n'en reste pas moins vrai que la majeure partie des procédés frauduleux signalés peuvent être employés avec autant de facilité dans les autres branches de l'activité humaine.

Les bénéfices réalisés par exemple dans les professions libérales dont l'exercice s'étend sur plusieurs Etats (avocats contentieux, médecins, etc.) sont peut-être encore plus facilement dissimulables.

Aucun autre domaine ne montre plus nettement le lien qui existe entre les problèmes de double imposition et les problèmes d'évasion fiscale. Les différentes administrations, dans le ressort desquelles une activité internationale est exercée, s'efforceront de la taxer le plus complètement possible, tandis que les contribuables essayeront de profiter de la situation pour ne pas payer d'impôt ou pour en payer le moins possible.

Il semble faux de dire que la double imposition est elle-même la cause de l'évasion fiscale. Il s'agit en réalité de deux phénomènes parallèles qui ont des sources communes, à savoir l'activité internationale d'une entreprise en face de pouvoirs territorialement limités de plusieurs administra-

tions fiscales. Tantôt ces administrations seront à même de frapper simultanément la même matière imposable, tantôt au contraire, elles ne pourront pas connaître des faits qu'elles devraient normalement taxer. Certes, la surcharge qui peut résulter d'une double imposition peut encourager le contribuable à frauder. La double imposition paraît une injustice à celui qui en souffre, et en l'absence de mesures prises par les autorités publiques auxquelles il s'adresse, il aura tendance à vouloir se rendre justice lui-même et à alléger le fardeau des impôts qu'il devra payer. Mais cette observation n'implique nullement un rapport de cause à effet entre la double imposition et l'évasion fiscale. Les auteurs qui se sont consacrés à l'étude de la double imposition ont d'ailleurs démontré assez nettement quelle impossibilité pratique il y avait à vouloir en donner une définition simple et rationnelle. Théoriquement la double imposition peut se justifier ; elle ne devient condamnable que si elle frappe de façon excessive. Elle comporte des formes très variées et son effet n'est vraiment insupportable qu'au cas où le contribuable est frappé par plusieurs administrations fiscales de façon plus lourde que s'il avait à faire à une seule d'entre elles.

Peu importe à un industriel qu'un seul Etat frappe l'ensemble de son revenu si tel autre ne le frappe pas du tout ou au contraire que tous deux ne le frappent que pour partie. Il ne réclamera, et à juste raison, semble-t-il, que si les deux administrations veulent frapper l'ensemble de son revenu et de telle façon que le poids de l'impôt soit doublé. « Si une entreprise fait des affaires dans six¹ pays, écrit M. Lepaulle¹, et paie six fois l'impôt sur la totalité de ses bénéfices, elle est vouée à une mort aussi rapide que certaine ».

Selon lui le danger vient de quatre causes agissant simultanément :

1. Lepaulle, *Les entreprises internationales devant l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux*, « Clunet ».

1) Tous les pays ont institué un impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

2) Le principe de la territorialité du droit fiscal entraîne deux conséquences : tantôt l'imposition globale des revenus se fait au lieu du domicile de l'assujetti, tantôt l'Etat taxe tous les bénéfices réalisés sur son territoire.

3) Pratiquement un grand nombre d'Etats ont recours aux deux méthodes de taxation (France, Grande-Bretagne, Allemagne, etc.). D'aucuns frappent les uns à la source, les autres au lieu du domicile.

4) Enfin les pays qui taxent à la source ont des principes différents pour déterminer le bénéfice imposable et même des définitions divergentes de la notion de source.

S'il y a là quatre causes de double imposition, nous pouvons dire qu'il y a là également des motifs d'évasion. Le fait que le droit fiscal est territorial lui enlève la possibilité de connaître ou de contrôler les opérations extérieures au territoire ; le fait que les définitions ne coïncident pas peut aussi bien entraîner des « fuites » que des doubles taxations. L'évasion fiscale ne découle pas de la double imposition, elle a les mêmes causes. Sa facilité la rend possible en dehors de toute autre considération.

Le problème peut d'ailleurs se poser au point de vue de la répartition de la matière imposable entre les différents pays. L'impôt est fondé sur une certaine conception du bénéfice imposable ; l'entreprise internationale, au contraire, n'envisage guère que son résultat d'ensemble, son bénéfice global ; il y a une certaine unité dans ses opérations ; peu lui importe que dans son pays son activité soit déficitaire, si le bénéfice réalisé ailleurs est plus important. Cette observation est valable quelle que soit la forme prise par l'entreprise pour étendre son activité dans plusieurs pays. M. Reuter¹ nous donne un aperçu très complet de ces diverses

1. Reuter, *La double imposition et l'évasion fiscale en matière de bénéfices industriels et commerciaux*, « *Revue de Science et législation financière* », 1935.

formes : elle peut installer à l'étranger « une usine de fabrication ou d'achèvement de produits semi-finis ; elle peut y installer un simple dépôt avec un agent dont les pouvoirs sont plus ou moins étendus ; elle peut même se contenter d'y entretenir un représentant : les pouvoirs et le mode de rémunération de ce représentant sont également variables. Parfois, ce dernier se borne simplement à transmettre des commandes, sans pouvoir engager la société ; il est rémunéré tantôt par un traitement fixe, tantôt par des commissions proportionnelles plus ou moins importantes. En diminuant les pouvoirs de cet agent, en relâchant les liens qui l'unissent à l'entreprise, en ôtant tout caractère de permanence à son action, il n'y aura plus qu'une activité très réduite de l'entreprise. Au contraire, il est possible de créer un organisme comprenant non seulement, parfois des usines de fabrication mais un dépôt et des agents chargés de la vente et un personnel de direction en apparence distinct. On confère à cet organisme un aspect extérieur d'indépendance complète, en lui donnant une forme juridique distincte : on crée une entreprise nouvelle. Le lien de subordination disparaît extérieurement, s'il continue à exister, c'est par la solidarité financière et l'unité de fait de direction, mais cette solidarité est loin d'être facile à déceler ».

En face de cette notion d'unité économique de l'entreprise internationale entraînant naturellement unité de résultat et unité de bénéfices apparaît la notion fiscale de localisation du bénéfice : il est nécessaire pour chaque Administration fiscale de fixer aussi exactement que possible les portions de bénéfices qu'elle pourra frapper. Chaque subdivision nationale de l'entreprise sera dotée de façon artificielle d'une partie des charges et d'une partie des bénéfices. C'est ce qu'on appelle la répartition ou la ventilation. Or, cette opération se fera très différemment selon qu'on appliquera les conceptions de l'industriel ou celles des diverses administrations en présence, ou même celles qui

sont contenues dans les traités internationaux de ventilation. C'est pourquoi M. Ralph Jones, professeur de comptabilité à l'Université de Yale, chargé d'une enquête pour la Société des Nations¹ déclarait : Dans ces questions, on ne pourra « jamais atteindre un haut degré de précision scientifique et l'élément de jugement humain entrera toujours pour une large part dans les résultats ». Tantôt une opération sera considérée comme une ventilation, tantôt au contraire elle passera pour une fraude ; il y aura une évasion de matière imposable par rapport à un Etat donné. La différence sera très floue entre ce qu'on peut appeler la ventilation et le transfert de bénéfice.

Un exemple fera saisir la complexité du problème : soit une entreprise d'automobiles : elle achète ses métaux aux Etats-Unis, elle fabrique ses moteurs au Canada, le montage des voitures s'opère en France au moyen de chassis en provenance d'Angleterre ; les succursales de vente françaises, anglaises et hollandaises se chargent de la vente dans toute l'Europe. Où pourra-t-on fixer le lieu de réalisation du bénéfice obtenu par la vente d'une voiture en Hongrie par exemple ? Peut-on dire que 10 % du bénéfice est réalisé en Hollande, 25 % en France, 15 % en Angleterre, 40 % au Canada et 10 % aux Etats-Unis ? C'est très arbitraire. Naturellement, tous les Etats intéressés réclameront une part, la plus importante possible. C'est pourquoi M. Mitchell B. Carroll² note que les administrations ont toutes une « tendance naturelle à considérer l'établissement situé dans son pays comme exerçant l'influence la plus importante sur la production des bénéfices et à lui assigner en conséquence, une part également importante du revenu global ». Ainsi, le problème de la localisation du bénéfice (selon l'expression

1. Société des Nations, *Méthodes de comptabilité applicables à la ventilation du revenu imposable des entreprises industrielles* par Ralph C. Jones.

2. Société des Nations, *Méthodes de ventilation des revenus impossibles*, par Mitchell B. Carroll, 1933.

de M. Chaussade¹, il s'agit de lui trouver une patrie) est donc essentiellement subjectif et subtil.

Sa complication se trouve encore accrue du fait de la comptabilité. Dans la plupart des cas, les Etats ne se trouveront en présence que d'une partie des documents comptables ; s'il s'agit d'une agence ou d'une petite succursale, les livres seront peut-être extrêmement simplifiés (entrées et sorties, frais de personnel et de matériel) ; la société-mère ou la direction de l'entreprise, à l'inverse, pourra regrouper les opérations faites par l'ensemble de l'affaire et il faudra alors établir une discrimination dans les chiffres présentés pour obtenir un aperçu de l'activité « nationale » de cette direction. M. Reuter estime même « qu'en présence d'une comptabilité commerciale complète, le fisc peut toujours redouter, sinon des fraudes, du moins certaines « habiletés » qui faussent la valeur des bilans ».

Comment répartir entre plusieurs pays le fruit de l'activité d'une entreprise unique ? Peut-on considérer que chaque branche nationale fonctionne comme une entreprise indépendante ? C'est le critérium que suivent beaucoup d'administrations pour faire leurs calculs. Ce principe est manifestement faux du point de vue économique, car si les grandes industries ont trouvé bon de se concentrer et d'étendre internationalement leurs opérations, c'est qu'elles pensaient retirer de cette extension un avantage matériel important. Comment chiffrer cet avantage ? Devra-t-il apparaître au lieu de la direction de l'entreprise en tant que bénéfice de concentration et de rationalisation ? ou bien devra-t-il être divisé entre les divers établissements ? Qu'on applique l'une ou l'autre solution, il y aura toujours des gens qui verront dans la méthode suivie une ventilation ordinaire et d'autres, un transfert plus ou moins frauduleux des bénéfices.

M. Chaussade propose la distinction suivante² :

1. Chaussade, *op. cit.*, p. 58.

2. Chaussade, *op. cit.*, p. 220.

« Juridiquement la filiale a une existence propre ; elle devrait donc être traitée par l'entreprise-mère comme une personne morale autonome. Lorsque ce principe est respecté, c'est-à-dire lorsque l'entreprise-mère et la filiale traitent leurs affaires réciproquement « *au mieux de leurs intérêts* », le chiffre des bénéfices déclarés par l'une et par l'autre est en général retenu comme base d'imposition, sauf aux autorités fiscales à en contrôler la sincérité en procédant à l'examen des opérations communes aux deux groupes apparentés.

« Mais si les affaires entre la société-mère et la filiale ne sont pas traitées au mieux des intérêts de chacune d'elles, il en résulte un transfert de bénéfices de l'une à l'autre ».

Cette distinction est intéressante mais elle reste peu précise. Il est vrai qu'en l'état actuel des systèmes fiscaux, il est difficile d'en donner une autre. La jurisprudence des tribunaux montre dans tous les pays des hésitations extraordinaires et la doctrine s'abstient.

Avant de traiter le problème de l'évasion fiscale par transfert de bénéfices à l'étranger, nous examinerons au préalable deux questions préjudicielles touchant aux méthodes de ventilation : répartition des bénéfices et répartition des charges entre établissements d'une même entreprise situés dans des pays différents. Le transfert de bénéfices n'apparaît alors que comme le côté frauduleux de ces opérations ; il y a là une fraude d'un caractère un peu particulier puisqu'il n'y a pas forcément contravention à un texte précis, mais seulement opposition avec les différentes théories nationales du bénéfice imposable. Le caractère plus ou moins frauduleux de cette opposition est souvent fonction du degré « d'honnêteté fiscale » des entreprises, selon l'expression de M. B. Carroll. Il constate que partout où la profession de comptable est entourée de garanties, (comme en Angleterre, par exemple, où les comptables sont groupés dans l'*Institute of chartered accountants*, orga-

nisme contrôlé et rempli de prestige), les difficultés entre les entreprises internationales et le fisc sont moindres qu'ailleurs. On y arrive, dit-il, à une imposition établie sur la base de la comptabilité locale, suffisamment précise et claire. Au contraire, dans les autres pays où le sort des grandes comptabilités est entre les mains d'agents d'affaires plus ou moins instruits et honnêtes, le fisc est obligé de recourir le plus souvent à une méthode d'imposition forfaitaire ou fractionnaire. Dans tous ces cas, en effet, il est particulièrement difficile de vérifier si les diverses relations de l'établissement national avec les autres services de l'entreprise internationale sont comptées à leur exacte valeur. La crainte de laisser échapper des transferts de bénéfices est l'obstacle principal à l'imposition normale des entreprises d'après leur bénéfice réel.

Le problème se complique encore à cause de la multiplicité des formes d'entreprises. Les unes sont le fruit de recherches rationnelles pour obtenir le produit désiré le plus économiquement possible; d'autres cherchent à s'assurer des débouchés dans des pays protégés par d'énormes barrières douanières, d'autres vont s'installer aux sources mêmes des matières premières qu'elles emploient; les possibilités sont infinies. La concentration verticale des grandes industries a encore amplifié le mouvement, et il est fréquent de rencontrer actuellement de grandes entreprises absolument indépendantes des autres, tant pour leur ravitaillement, que pour leur fabrication et leur distribution. A la variété des formes économiques correspond également une infinie variété des formes juridiques. Les modalités les plus diverses sont possibles; les uns préfèrent, pour certaines opérations, avoir un simple agent, les autres estiment que la succursale correspond mieux à leurs besoins; la filiale est plus souple; l'établissement non autonome, le simple magasin de vente par exemple, s'oppose à la société juridiquement indépendante, mais cependant indi-

rectement contrôlée par la possession d'une partie du capital ou par d'autres procédés plus ou moins occultes.

Si les structures des entreprises sont parfois dictées par des raisons économiques, elles le sont aussi par des raisons fiscales. Entre l'agent, la succursale, l'établissement, la filiale, le choix se fera au profit de la méthode permettant de payer les impôts les moins lourds. Des études approfondies des différentes législations fiscales peuvent donner aux chefs d'entreprises des indications précieuses. Non seulement la création d'un nouvel organisme dans leur entreprise n'entraînera aucune nouvelle charge fiscale, mais permettra même de diminuer les charges précédemment supportées.

Ainsi, à côté de l'évasion fiscale par transfert de bénéfices, il faut signaler l'évasion par création d'organismes spéciaux adaptés à la fraude. Les sociétés *holding* n'ont souvent pas d'autres buts. La création de simples sociétés anonymes à l'étranger, pour pouvoir engager avec elles des opérations de transfert de bénéfices est fréquente. Une des formes les plus goûtées est assurément la filiale, dont l'indépendance plus ou moins apparente permet de multiples combinaisons ¹. Mais avant de préciser quelles sont les opérations qui peuvent avoir un caractère frauduleux, essayons de déterminer rapidement s'il y a des principes généraux applicables aux grandes entreprises internationales.

1° Répartition des bénéfices

Deux méthodes sont possibles : allouer à chaque établissement un pourcentage des recettes totales de l'entreprise, sans tenir compte de ses bénéfices particuliers ; ou bien essayer de déterminer le profit réalisé par chaque branche sur les affaires conclues par elle.

1. Dans son article déjà cité, M. Reuter consacre un paragraphe significatif à « Une pratique des sociétés : la fraude par les filiales ».

La première pose une grave question : quels éléments devront être pris en considération pour fixer la part de bénéfice de chaque subdivision de l'entreprise : l'importance de son chiffre d'affaires ? le nombre des employés ? le volume en quantité du trafic ? etc.. etc... La seconde méthode n'est pas plus simple : quel bénéfice allouer à un bureau d'achat ? puisque ses opérations sont uniquement dépensières et qu'aucun gain matériel ne se trouvera dans ses caisses ? Comment séparer le bénéfice de la fabrication et le bénéfice de la vente ? Une réponse n'est possible que dans chaque cas particulier, en se fondant sur une analyse précise des conditions de technique industrielle. C'est ce qu'ont fait ressortir les Professeurs Bühler et Hasenack dans un article¹ consacré à l'évaluation du bénéfice imposable d'une société de fabrication étrangère ayant en Allemagne une société de vente.

Au point de vue formel, les auteurs distinguent selon qu'il existe ou non une comptabilité séparée pour les divers établissements ou succursales. Si cette distinction existe, l'appréciation du bien fondé des écritures peut se faire par un examen détaillé de chaque poste. Dans les autres cas, les méthodes empiriques et forfaitaires sont seules possibles. Le bénéfice est fixé en fonction du chiffre d'affaires ou selon les signes extérieurs, ou encore par comparaison avec des entreprises similaires. Elles sont peu sûres, et leur imprécision est susceptible de favoriser les fuites de bénéfices.

2^o Répartition des charges

Elle pose des problèmes analogues. Le point le plus délicat est celui des intérêts des dettes contractées pour l'ensemble de l'entreprise. En principe, chaque établisse-

1. Bühler und Hasenack, *Die Ermittlung des steuerbaren Gewinns einer ausländischen Fabrikationsgesellschaft mit deutscher Vertriebsgesellschaft*, « *Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung* », 1935.

ment doit supporter une charge correspondante au bénéfice qu'il a retiré de l'emprunt en question. Cet avantage ne correspond pas toujours à l'importance des fonds effectivement versés à cet établissement. Le même problème se pose pour la répartition entre les divers sièges des dépenses générales, comme les charges de publicité, par exemple. Il est toujours assez délicat de dire dans quelle mesure tel mode de propagande a profité à un établissement plutôt qu'à un autre. Le cas du magasin d'exposition, fonctionnant à grands frais dans un quartier très luxueux, sans réaliser aucune recette, montre la complication du problème : quels sont les autres organes de l'entreprise qui devront supporter les frais de son fonctionnement : les établissements nationaux ? les magasins de vente exclusivement ? l'ensemble de l'entreprise ?

Pour les autres frais généraux, une coutume plus définitive semble établie : chaque établissement tient compte de ses frais propres et prend en charge une partie des frais du centre de direction.

Il est évident que les solutions très diverses qu'il est possible de donner à tous ces problèmes peut amener des divergences de vues très profondes entre les entreprises et les administrations fiscales chargées de les contrôler. Dans bien des cas, des opérations ne seront pas appréciées à leur juste valeur, ni classées selon leur nature. Tout un terrain mouvant existe entre l'opération nettement frauduleuse et l'opération rationnelle.

3° *Le transfert de bénéfices*

Sous ce terme on a pris l'habitude de regrouper un certain nombre de procédés d'évasion fiscale de portées assez diverses, qui dépassent de beaucoup la définition première de cette expression. Leur caractère commun est de profiter du caractère international d'une entreprise pour éluder l'impôt.

Dans la réalité, on peut les observer très différemment selon qu'on se trouve en présence de deux cas principaux : 1^o dans un pays donné se trouve une société-mère, ou encore le siège de l'entreprise ; à l'étranger sont les succursales, les filiales, ou les simples établissements, ou encore des sociétés « indépendantes » mais contrôlées ; 2^o inversement, dans le pays en question, on se trouve en présence de ramifications secondaires d'entreprises dont le siège ou la société-mère se trouve à l'étranger.

L'intérêt de la distinction vient de ce que dans le premier cas on aura peut-être la possibilité de trouver une comptabilité d'ensemble pour toute l'entreprise, tandis que dans le second, on ne pourra guère consulter que des comptes fragmentaires dont l'interprétation est, de ce fait, plus difficile.

Mais de toutes façons, le but poursuivi sera le même : dans un pays, supprimer une partie du bénéfice imposable, soit en le transférant dans un autre pays à fiscalité plus douce, soit en le faisant disparaître pendant le transfert par un jeu frauduleux d'écritures.

Le transfert de bénéfices est très comparable à la distribution des bénéfices occultes, dont il est en quelque sorte l'extension internationale. Parmi ces distributions, M. F. Kempner cite¹ : « Il se peut que la société diminue artificiellement ses bénéfices en payant, par exemple, à un gérant ou à un membre du Conseil d'administration, qui sont en même temps des actionnaires ou participants dans la société, des rétributions exagérées pour leur gestion, ou en achetant d'un associé ou d'une société contrôlée par un associé, des marchandises à des prix trop élevés ou en vendant, au contraire à un tel associé ou société, à des prix trop minimes, ou encore en payant à un associé des droits exagérés pour une licence etc... ».

Nous retrouvons ci-dessous tous ces exemples développés

1. Les sociétés étrangères devant le fisc, *Cahiers de droit étranger*, Sirey, 1931.

sur le plan international : la plupart des lois fiscales ont, en effet, réussi à combattre sur leur propre territoire ces abus ; c'est pourquoi les efforts des fraudeurs se sont orientés vers les évasions qui supposent toujours une connaissance incomplète du problème par l'administration qu'il s'agit de berner.

Il est assez difficile de classer les différentes sortes de transferts de bénéfices. En nous inspirant des conseils aux contribuables qui ont à se défendre contre la double imposition, donnés par M. Rosendorff¹ nous avons établi les distinctions suivantes :

1° Le contribuable prend prétexte de relations fictives avec l'étranger : en première ligne apparaît la célèbre fraude connue sous le nom « d'oncle d'Amérique ». Il faut citer également les prétendues dettes hypothécaires, les paiements de droits et de licences inventés de toute pièce ; le contribuable montre en général au fisc, des reçus ou des talons de mandats ou de chèques, mais en réalité, il n'a fait qu'envoyer des fonds à un compte personnel qu'il possède à l'étranger. Ces évasions, toujours possibles dans les pays où les mouvements de capitaux sont libres, n'est plus guère praticable dans les pays à contrôle de change, dans lesquels des justifications d'ordre économique sont exigées pour tous les envois de fonds à l'étranger.

2° L'entreprise a des relations réelles avec l'étranger, mais elles sont anormales eu égard aux fonctions des diverses branches de l'entreprise. Les évasions réalisées par cette voie sont les plus nombreuses et les moins facilement combattues. Les pièces les plus véritables peuvent être montrées au fisc ; l'ensemble de la comptabilité pourrait même lui être communiquée : il ne saura y relever aucune irrégularité. La fraude vient d'une « conception » anormale au point de vue économique, de certaines opérations.

1. Rosendorff Henggeler, *Das Steuerrecht des Erdballs*, Leipzig, Zurich, 1937, 3 volumes.

Nous pouvons citer, entre autres, les procédés suivants :

Une société loue à une succursale ou à une filiale des biens ou des appareils moyennant un loyer exorbitant. Elle leur cède des brevets, des licences, des procédés secrets de fabrication à des prix prohibitifs. Elle les charge de frais de personnel et même de tantièmes pour rémunérer la direction, pour des travaux qui ne servent en rien à l'organisme payeur. Elle prévoit des clauses pénales extrêmement sévères que les succursales ou filiales devront lui verser si telle ou telle condition n'est pas remplie. Elle leur vend des produits à des prix majorés. Elle les emploie pour la vente de ses produits en les rémunérant au moyen de commissions minimales. Elle crée des maisons d'achat pour ses matières premières et ne leur verse que des rémunérations dérisoires. Tous ces procédés aboutissent, en gonflant le prix de revient des établissements subalternes ou en prélevant légalement des sommes sur les résultats de l'exploitation, à diminuer leur bénéfice et même à le remplacer par un déficit d'exploitation.

Une autre méthode fréquemment employée consiste à ne donner qu'un capital social très faible aux succursales ou aux filiales et à les surcharger ensuite de prêts et d'avances importantes : le paiement des intérêts absorbe une grande partie des bénéfices.

3° L'entreprise profite de ses relations avec l'étranger pour se livrer à un certain nombre d'opérations frauduleuses. L'impunité lui est assurée parce que les administrations ne peuvent connaître qu'un seul côté de l'opération :

Un établissement peut continuer le service de dettes qui n'existent plus. Il peut faire état de fausses réclamations du client étranger, à la suite desquelles il dit avoir fait un prix plus bas ; il s'entend avec son fournisseur étranger pour que les factures soient majorées et pour que le supplément de prix qu'il lui envoie soit inscrit à un compte à son nom ; il vend des marchandises bon marché au prix de marchan-

disés chères ; il profite des dévaluations monétaires pour continuer à faire ses paiements à l'ancien cours etc... etc... Il cède gratuitement des brevets et des licences... dont le prix effectivement reste à l'étranger ; il prête des sommes importantes à ses succursales sans leur demander d'intérêts ; il ne compte pas dans ses bilans les stocks consignés dans ses magasins de vente étrangers ; il accumule à l'étranger les bénéfices de ses succursales et de ses filiales.

Dans tous ces cas, il y a de faux documents et de fausses écritures. Le fisc d'un pays ne peut connaître que ceux-là ; les autres sont en lieu sûr. Il est même possible d'éviter l'impôt dans plusieurs pays à la fois. Les exemples précédents nous montraient un contribuable soucieux de choisir le pays où il voulait faire imposer son bénéfice. Maintenant, nous voyons le cas de celui qui évite l'impôt dans tous les pays.

Soit, une société américaine avec succursale française. Les marchandises envoyées de New-York sont comptées à un prix très bas, si bien que la société américaine est en perte. Dans la comptabilité française, au contraire, les mêmes produits sont comptés pour un prix d'achat très élevé, si bien que le bénéfice est complètement annulé. Le bénéfice réel de l'opération n'apparaîtra ni au fisc français, ni au fisc américain.

4° L'entreprise crée des organismes à l'étranger uniquement dans un but d'évasion.

Dans tous les exemples donnés ci-dessus nous voyons une entreprise profiter des possibilités que lui donne la présence d'organismes dans des pays différents, organes dont la nécessité économique n'est pas douteuse. Dans certains cas au contraire, les sociétés s'efforcent de recourir à des normes juridiques qui ne correspondent pas à leur véritable activité. C'est ainsi que des sociétés se créent avec un siège social dans un pays alors que le centre d'exploitation, les établissements de vente, d'achat et de fabrication

sont ailleurs. Cette expatriation des organes juridiques de direction (les organes pratiques n'ont pas même besoin d'être éloignés) a plusieurs avantages au point de vue fiscal : il est possible d'abord de bénéficier d'un impôt réduit sur les opérations du siège central de l'affaire ; on prend soin de l'établir dans un « pays refuge » comme le Lichtenstein ou le Luxembourg. D'autre part, il est possible de soustraire aux administrations des pays où la véritable affaire fonctionne, une part appréciable des documents, en arguant que ces documents se trouvent au siège social. Il est assez facile de se rendre compte de cette sorte d'évasion : le Lichtenstein compte plus de sociétés (et des sociétés importantes) que d'habitants. Les fonctionnaires fiscaux savent très bien quand il y a fraude, mais il leur est souvent difficile de la prouver, car ils manquent d'éléments précis de preuve. En Allemagne, par exemple, le Tribunal financier d'Empire (Reichsfinanzhof) se montre très exigeant pour la production de la preuve. L'évasion par les holdings n'est qu'une forme raffinée de ce genre de fraude. Les sociétés holding sont de deux sortes : celles qui tout en groupant des sociétés de divers pays se livrent également à une activité industrielle ou commerciale, et celles qui détiennent exclusivement des titres appartenant à d'autres sociétés ou même à des personnes physiques. Les Etats-Unis souffrent actuellement d'une grave épidémie d'évasion fiscale par les « Holding personnelles ». La création d'une holding peut aboutir souvent à mettre l'évasion par transfert des bénéfices à la portée de simples entreprises nationales. A elle seule, elle constitue l'organe situé à l'étranger qui permet toutes les combinaisons fructueuses examinées plus haut.

« La multiplication des grandes holdings internationales qui, du siège qu'elles ont choisi dans quelque Etat minuscule à fiscalité légère, dirigent l'activité de sociétés de toutes nationalités et peuvent réduire à rien leurs bénéfices, en leur imposant des contrats onéreux avec d'autres sociétés

affiliées, en leur concédant des brevets à des prix excessifs, en les écrasant de charges obligatoires, et font ainsi le bonheur et le malheur des travailleurs et des épargnants dans tous les pays du monde, est un des traits les plus caractéristiques de l'après-guerre, écrit M. Sénéchal¹; telle filiale ou succursale d'une holding sera toujours en déficit, alors que les entreprises nationales similaires prospèrent. Ces abus se rencontrent aussi bien dans les limites d'un même Etat, que dans le domaine international, et il convient de remarquer que le transfert de bénéfices entre sociétés d'un même groupe lèse gravement non seulement le fisc mais encore les actionnaires qui ont investi leurs capitaux dans une affaire d'apparence brillante et voient ensuite s'effondrer de manière imprévue le cours des titres de la société déficitaire; la disparition de semblables pratiques est une question de moralité publique ».

Telles sont les principales formes d'évasion. Notre exposé n'a pas la prétention d'être complet. Les possibilités d'évasion n'ont pour limite que celle de l'imagination des fraudeurs... Leur champ d'action est vaste, les impôts évités sont nombreux, les administrations dépistées sont paralysées. Nous pouvons dès maintenant prévoir quelle sera l'efficacité des moyens mis en œuvre contre l'évasion.

Nous allons étudier ces moyens au cours de notre seconde partie, et nous serons conduit à estimer combien importante serait la collaboration internationale en matière fiscale.

Notre troisième partie décrira le rôle de cette collaboration, ses conditions de réussite et s'attachera à montrer si les traités déjà signés en la matière peuvent répondre aux espoirs qu'on avait fondés sur eux.

1. Sénéchal, *Les conventions fiscales passées par la France contre la double imposition*, Paris, 1933, p. 17.

DEUXIÈME PARTIE

L'État devant l'évasion fiscale

Quels sont les moyens dont une Administration dispose pour lutter contre l'évasion fiscale ? Telle est la question à laquelle nous allons nous efforcer de répondre.

Il est évident qu'une loi d'impôts ne vaut que par la façon dont elle est appliquée. Le contrôle est encore plus utile dans les pays où le système fiscal repose sur la déclaration des assujettis que dans ceux où il est réalisé au moyen d'une évaluation administrative.

Les Etats sont venus les uns après les autres au système de la déclaration et tous ont été ainsi placés en face du problème du contrôle et de difficultés qu'ils ne pouvaient pas soupçonner auparavant.

Toutes les législations montrent les efforts perpétuels tentés pour perfectionner ce contrôle tout en lui gardant une certaine souplesse. Nous pouvons maintenant juger cette tentative avec un recul suffisant pour porter une appréciation sur elle ; il semble qu'on tende à abandonner la poursuite vers un contrôle parfait (c'est-à-dire celui qui serait nécessaire pour établir l'imposition parfaite). Dans la plupart des cas, les Etats se contentent du minimum de contrôle indispensable pour ne pas rendre leurs textes complètement inefficaces ou même ridicules.

L'extension des moyens de contrôle du fisc tendant, en effet, peu à peu vers l'instauration d'une véritable inquisition fiscale, les difficultés de son établissement et les réactions souvent violentes des particuliers ont amené une politique plus réservée. Il est cependant possible de dire que sans « inquisition fiscale » il est impossible d'établir les impôts actuels de façon correcte : l'administration en effet doit avoir une connaissance parfaite de la matière imposable pour pouvoir la frapper. Le seul moyen serait donc théoriquement de lui ouvrir toutes les portes et de lui donner tous les renseignements nécessaires.

L'état actuel des mœurs rend impossible une telle éventualité. D'ailleurs une objection est régulièrement opposée aux partisans de l'extension du contrôle : l'Angleterre est citée en exemple, heureux pays où les contribuables ne connaissent que leur devoir ; les déclarations sont établies avec un tel souci de la vérité qu'il est, paraît-il, inutile de recourir à un contrôle trop étendu. Cet exemple sans cesse répété en France souligne l'opposition complète avec les méthodes suivies par nos propres contribuables. Les ministres anglais eux-mêmes ont contribué à sa propagation, bien que de temps en temps quelque scandale financier comme celui des fraudes d'Annemasse de juillet 1937 ait souvent troublé leur euphorie.

En tout état de cause, vu l'impossibilité pratique dans laquelle on se trouve — le ministre des Finances anglais en tout premier — de vérifier la sincérité des déclarations, il nous semble préférable de garder toujours un certain scepticisme devant les allégations des redevables. Le contrôle fiscal apparaît donc nécessaire, non pas tant comme un moyen de fournir directement à l'Administration des renseignements précis que comme une méthode de vérification des déclarations.

Il faut également reconnaître que toutes les mesures susceptibles de donner au fisc des renseignements très détail-

lés sur la situation personnelle de certaines catégories d'assujettis ou de leurs entreprises peuvent avoir un effet néfaste sur l'économie du pays. La crainte d'une diminution de la liberté peut pousser les particuliers aux mesures les plus extrêmes : c'est ainsi que l'instauration du carnet de coupons ou du bordereau a semblé si longtemps de nature à troubler le fonctionnement de notre marché que les gouvernements se sont longtemps refusés de l'appliquer, et lorsqu'ils l'ont établi, ils l'ont réalisé d'une façon tellement complexe et irrationnelle que les fraudeurs anciens et les fraudeurs éventuels n'ont pas été trop inquiets.

Dans l'état actuel des choses la situation des Etats peut se résumer dans le dilemme suivant : ou bien appliquer exactement la loi d'impôts et imposer chacun selon sa capacité contributive et alors une véritable inquisition fiscale est nécessaire ; ou bien on impose plus ou moins bien, on renonce à connaître la matière imposable dans tous ses détails, on ne tient plus à serrer de très près la capacité de chaque assujetti, on fait confiance à sa déclaration, on l'impose forfaitairement, on examine les signes extérieurs de sa fortune, etc.

Dans ces conditions, on peut imposer trop ou trop peu ; le plus souvent on n'imposera que trop peu et dans certains cas l'injustice sera érigée à l'état de système. Il est avéré par exemple que la considération d'un signe extérieur tel que le chiffre du loyer défavorisera nettement les familles nombreuses par rapport aux célibataires, et certaines professions par rapport à d'autres.

En se fiant uniquement à la déclaration des contribuables, les pires aventures peuvent être redoutées. L'exemple du dernier impôt de Louis XVI nous le montre : en 1789 Necker avait proposé l'établissement d'une contribution extraordinaire égale au quart du revenu : « aucune rigueur, disait-il, ne devra être employée envers personne, le patriotisme de chacun doit être l'aiguillon et le surveillant de

sa propre honnêteté ; je suis persuadé que beaucoup de citoyens donneront plus que la proportion indiquée »¹.

Naturellement les résultats de cette expérience furent lamentables, non seulement les gens n'indiquèrent pas le chiffre de leur fortune, mais ne firent aucune déclaration. En 1790, l'Assemblée Constituante décida que cette déclaration serait obligatoire, mais l'absence de tout contrôle rendit cette nouvelle mesure aussi platonique que ridicule.

L'histoire récente, pour ne pas fournir des exemples aussi nets, n'en est pas moins riche en enseignements de même ordre. Depuis la mise en application des impôts sur le revenu il est facile de constater un accroissement lent et régulier des procédés de contrôle mis à la disposition du fisc. Dans l'impossibilité de les développer à l'extrême, un équilibre semble s'établir entre trois tendances : examen de la déclaration, nécessité de la contrôler par la recherche de la vérité elle-même, et enfin étude de certains indices ou de signes extérieurs nettement définis. En quelque sorte on voit s'établir un véritable compromis entre l'inquisition et la fraude.

Des études très remarquables ont déjà été consacrées au problème du contrôle et à ses imperfections dans les différents systèmes fiscaux : Chaussade, *La fraude et le contrôle fiscal en matière d'impôts sur le revenu*, Poitiers 1935 ; Bertin, cité plus haut.

Nous ne désirons pas refaire ici le même travail, ni même le remettre à jour à la suite des modifications apportées par les lois récentes. Notre étude du contrôle doit se faire par rapport à l'idée que nous avons mise en avant au cours de notre première partie, à savoir qu'il existait une certaine forme de fraude appelée « évasion fiscale ». Nous essaierons donc d'étudier quelle est l'efficacité du contrôle sur

1. Cité par M. Bertin, *Les pouvoirs de contrôle du fisc en matière d'impôt sur le revenu*, Nancy, 1928.

ces procédés spéciaux de fraude et si l'administration ne doit pas employer des méthodes particulières vis-à-vis de l'évasion.

Nous avons remarqué que l'évasion s'organisait lorsque la fraude intérieure devenait plus difficile ou même impossible ; cette évolution tendrait à prouver que tout développement du contrôle sur un point peut supprimer la fraude sur ce point mais risque de la faire naître là où le contrôle reste faible.

Or, il est un domaine pour lequel le contrôle court le danger d'être inopérant, c'est celui des biens possédés à l'étranger. Un Etat ne peut pousser ses investigations au delà de ses frontières ; tout ce que ses ressortissants peuvent entreprendre à l'extérieur sera soustrait pratiquement à la connaissance de l'Administration. C'est pourquoi nous jugeons indispensable d'étudier si, à côté des méthodes de contrôle normalement employées, le fisc ne devra pas mettre au point certaines mesures spéciales pour lutter contre l'évasion.

De plus, nous serons amené à remarquer que les Etats ont dû s'occuper fréquemment de l'activité extérieure de leurs nationaux pour des considérations extra fiscales ; la situation monétaire d'un pays, la nécessité de rétablir l'équilibre de la balance des comptes ou d'éviter la fuite des capitaux, ont pu créer chez eux le désir de restreindre ou de contrôler de façon détaillée toutes les transactions avec l'étranger ; une guerre a pu contraindre un Etat à surveiller toute l'activité du pays et en particulier ses rapports avec l'étranger.

Dans ces conditions, il est évident que les mesures de contrôle ainsi édictées pourront servir efficacement aux administrations fiscales. Certes les pouvoirs des Etats ne reçoivent pas d'extension territoriale, mais le contrôle de tout ce qui se passe aux frontières peut aider les administrations à connaître les mouvements de fraude.

Le contrôle des changes n'empêche pas les particuliers de jouir du bénéfice que leur procure la fuite, mais il s'efforce d'arrêter cette fuite. Nous serons donc dans l'obligation d'étudier ici dans quelle mesure l'institution du contrôle des changes a pu aider les Etats qui l'ont pratiqué dans leur lutte contre l'évasion fiscale.

L'ensemble de ces considérations nous conduit à diviser en trois chapitres l'examen de ce que peut faire l'Etat isolé devant l'évasion fiscale.

1) Employer des moyens généraux de contrôle s'appliquant à tous les mouvements de capitaux quels qu'ils soient.

2) Utiliser les méthodes édictées normalement contre la fraude.

3) Créer des moyens spéciaux pour lutter uniquement contre l'évasion fiscale en s'efforçant de ne pas empêcher les mouvements internationaux de capitaux.

CHAPITRE PREMIER

CONTROLE DES MOUVEMENTS DES CAPITAUX ET CONTROLE DES CHANGES

La présence d'une étude sur le contrôle des changes dans un ouvrage consacré à l'évasion fiscale n'implique en rien l'adhésion à un système quelconque tendant à assimiler des mouvements de capitaux à des évasions frauduleuses. Nous avons exposé précédemment notre point de vue sur cette question. Il ne s'agit pas non plus de donner une appréciation sur l'instauration du contrôle des changes comme moyen de remédier à toutes les difficultés d'ordre économique, monétaire, ou financier dont souffrent les Etats.

Nous voulons seulement décrire avec toute l'impartialité possible la situation créée dans un grand nombre de pays et poser la question : le contrôle général de toutes les relations économiques avec l'étranger et le contrôle particulier des mouvements de capitaux ont-ils donné quelques moyens efficaces pour combattre l'évasion fiscale ?

Il est évident, *a priori*, qu'en supprimant tous les mouvements de capitaux on supprime les mouvements frauduleux. Le but précis du contrôle des changes étant de supprimer tous les mouvements non autorisés, il devient en quelque sorte facile à l'administration du pays de connaître l'ensemble des mouvements d'exportation de fonds en allant chercher les renseignements auprès de l'administration chargée des devises.

Cela suppose que toutes les fuites sont rigoureusement évitées. Afin d'y parvenir — et avec une réussite plus ou moins grande selon les pays — le contrôle des changes renforce le contrôle douanier, assure une surveillance stricte des frontières, utilise le contrôle postal, s'occupe des opérations bancaires, etc.

Il est d'un certain intérêt pour notre étude de savoir dans quelles mesures ces armes supplémentaires permettent au fisc de surveiller les évasions fiscales sous leurs diverses formes.

Avant de pouvoir aborder le fond même de notre question, il est indispensable de préciser au préalable quelques notions. Le contrôle des changes est, en vérité, une expression indéfinissable. Un grand nombre d'Etats en période de crise monétaire ont eu recours à lui pour soutenir plus ou moins artificiellement la valeur de leur monnaie. Il semble qu'à l'heure actuelle, le mot « contrôle des changes » ait largement dépassé sa signification première ; il s'agit de faire bien autre chose que de contrôler le change : les restrictions de change (selon l'expression anglaise) ne sont que le moyen d'y parvenir.

Les types les plus divers de contrôle ont été créés, ils correspondent à des besoins et à des mentalités différentes, M. Naudin les énumère ainsi : « les uns ressemblent à des règlements de clinique, d'autres aux consignes d'un camp retranché, d'autres enfin de portée plus limitée à un paratonnerre contre le « hot money » ou capital errant »¹.

Il est bien évident que, selon leur étendue d'application, les contrôles de change seront de plus ou moins grand secours pour les administrations fiscales. Dans les cas les plus extrêmes, que parviennent-ils à contrôler ? Les mouvements de capitaux, c'est-à-dire les emprunts et les prêts

1. « *Revue politique et parlementaire* », *Le contrôle des changes ou la fausse panacée*, 10 janvier 1938.

internationaux, les paiements des opérations commerciales, les versements d'intérêts, d'amortissements, les opérations de transit et frêt, les assurances, les paiements de créances de toute nature, les opérations entre les banques de sociétés internationales, soit que la société-mère, soit qu'une filiale ou succursale soit installée dans le pays ; cela représente au total tous les éléments de la balance des comptes.

Si on fait le rapprochement entre certaines énumérations et le tableau que nous avons dressé au chapitre précédent des principales formes d'évasion fiscale, nous pouvons constater que l'évasion utilise à peu près toutes les modalités de transactions internationales.

Les systèmes de contrôle de change peuvent également apporter au fisc d'autres indications précieuses. En effet, la plupart d'entre eux n'ont pu se limiter à un simple contrôle ; après avoir surveillé les paiements commerciaux il leur a fallu, pour plus de sécurité, contrôler les opérations commerciales elles-mêmes, puis les entreprises. En apportant quelques éléments précis sur leur activité, ils sont susceptibles de fournir à l'administration fiscale le moyen d'effectuer quelques redressements sur des points où la fraude, même intérieure, était possible.

Il est nécessaire cependant de remarquer combien différente de la notion d'évasion est celle des « mouvements illicites des capitaux » au regard de l'administration chargée du contrôle des changes. En effet, peu lui importe que les obligations fiscales soient remplies ou non. Les seuls buts visés sont la défense de la monnaie et la défense de l'économie. L'évasion monétaire s'oppose à l'évasion fiscale, mais dans cette question le point de vue subjectif semble dominer beaucoup trop nettement pour que nous approfondissions davantage le sujet.

A la lumière des expériences faites dans divers pays, il est possible de dire que le contrôle des changes vise à établir soit isolément, soit simultanément : le compte-rendu détaillé

des opérations de change, la réglementation de ces opérations, la réglementation des comptes étrangers, des titres, des chèques, des billets de banque, des coupons, du tourisme, la surveillance des entreprises internationales, etc.

Il est possible de reprendre ces différents points, et de voir à propos de chacun d'eux quels bénéfices une administration fiscale peut tirer de ces contrôles.

Dans certains cas l'évasion sera devenue tout à fait impossible, dans d'autres elle sera évitée par le fait que l'administration aura eu connaissance de la sortie de la matière imposable et qu'elle pourra demander des comptes aux redevables. Nous examinerons successivement le simple contrôle statistique, puis un contrôle plus développé, un contrôle plus strict, et enfin la réglementation des opérations commerciales.

1° *Le simple contrôle statistique*

Le répertoire des changes établi par la loi française du 1^{er} août 1917 remplit toutes les conditions indispensables pour connaître l'ensemble des opérations avec l'étranger. Le but de la loi était de donner une idée d'ensemble sur l'importance des mouvements de capitaux en dehors de toutes préoccupations d'ordre fiscal.

Toutes les personnes s'occupant du commerce des devises devaient fournir une déclaration à l'Administration de l'Enregistrement et s'engager à tenir un registre sur lequel elles inscriraient, jour par jour, toutes les opérations faites avec mention du nom de leur client. Chaque personne astreinte à la tenue du répertoire devait en quelque sorte tenir une véritable comptabilité de devises avec entrées et sorties (par exemple, ventes de devises, de coupons, de titres d'actions ou d'obligations, etc.). Une partie spéciale du répertoire était réservée à toutes les opérations se tra-
duisant en fin de compte par une vente de francs à l'étran-

ger (ordre de ventes de francs, chèques français négociés à l'étranger, versements en francs sur ordre de l'étranger, etc.).

« Au moment de sa conception, écrit M. Nordmann¹, le répertoire des changes n'apparaissait que comme un instrument de documentation statistique, puisque en 1917 les opérations de change et les exportations de capitaux n'étaient guère soumises à des règles restrictives ou prohibitives ». Cette documentation statistique présente-t-elle une utilité pour le fisc ? Oui, sans aucun doute, mais seulement dans la mesure où les nationaux ayant à faire des opérations sur devises s'adresseront aux personnes astreintes à la tenue du répertoire.

L'Administration peut y trouver la trace d'un certain nombre d'opérations qui lui permettront ensuite de demander des précisions aux assujettis, mais en définitive le contrôle fiscal ainsi exercé reste fragmentaire. Il lui est impossible de connaître par exemple l'exportation réelle des titres étrangers jusqu'alors détenus en France, non plus que les achats de titres, de biens, ou de capitaux effectués sur des places étrangères.

Le rendement du répertoire des changes se révélant ainsi plus ou moins illusoire, même au point de vue statistique économique, la plupart des pays ont dû se résigner à passer au stade suivant : le contrôle devient alors une véritable tutelle.

2^o *La réglementation des opérations de change*

La loi française du 3 avril 1918 en fut une expérience intéressante, reprise et amplifiée dans la plupart des contrôles de change actuels. Il s'agissait d'établir « une réglementation ayant pour objet d'interdire toute exportation illégitime de capitaux hors de France et d'assurer par des

1. Nordmann, *op. cit.*, p. 41.

sanctions appropriées le contrôle de cette interdiction »¹.

Un tel système suppose une discrimination sévèrement établie entre les divers besoins de devises, les besoins les plus légitimes devant être satisfaits les premiers. Le plus souvent, les investissements à l'étranger sont nettement prohibés. L'administration fiscale doit donc redouter infiniment moins les évasions réalisées grâce aux valeurs mobilières étrangères. Sans être aussi sévère le système qui a fonctionné en France après la guerre n'en instaurait pas moins un contrôle serré.

L'autorisation du ministre des Finances était nécessaire pour constituer hors de France des avoirs « en titres et en fonds pour dépôt ou placement », pour souscrire à des émissions, pour consentir un prêt à des personnes résidant hors de France, pour acheter des titres ou des biens, opérations impliquant un transfert de fonds à l'étranger.

Le fait que ces opérations sont matériellement constatées par les autorités officielles permet à l'administration fiscale de connaître ainsi une partie importante des sources étrangères de revenus des contribuables et de les imposer plus efficacement à l'impôt général.

Il ne faut pas cependant avoir de trop grands espoirs en ce domaine. Le système français de contrôle a toujours été, malgré ses remaniements successifs, assez incohérent. L'administration fiscale ne pouvait espérer en tirer un gros avantage puisqu'elle était elle-même incapable de lui venir en aide sur certains points importants : « la surveillance des importations et des exportations de valeurs mobilières a été en grande partie rendue inefficace par les insuffisances de la législation fiscale française en matière de valeurs étrangères non abonnées, les services du Timbre n'ayant été chargés qu'en 1924 d'appliquer la loi du 3 avril 1918, qui permettait à tout porteur de ces titres d'en obtenir, avant

1. Exposé des motifs de la loi du 3 avril 1918.

cette date, l'estampillage sans contrôle et sans avoir à produire de justifications d'origine ; pendant plus de neuf ans toutes les valeurs introduites en fraude ont pu, de ce fait, se négocier librement »¹.

Le système adopté par la réglementation italienne actuelle n'a pas la même étendue : il s'efforce de réglementer seulement les mouvements des valeurs étrangères possédées par des nationaux tout en laissant plus ou moins libres les opérations faites par des étrangers. Si l'évasion fiscale que peuvent pratiquer les Italiens est assez combattue, les évasions réalisées par les étrangers sont encore relativement faciles.

Un certain nombre d'autres pays ont préféré mettre au point un système plus compliqué comportant à la fois le monopole des devises et les moyens d'éviter la négociation de la monnaie nationale sur les places étrangères. L'Allemagne offre un exemple parfait de ce contrôle des changes strict, grâce auquel les fuites monétaires et fiscales par les marchés étrangers sont désormais impossibles.

3^o *Le contrôle strict des changes*

Dans le système mis au point durant plus de cinq ans par l'Allemagne, le nombre des opérations absolument interdites est assez considérable. Les principales d'entr'elles visent l'exportation aussi bien que l'importation des billets allemands. Cette double mesure est dictée par le motif suivant : pour empêcher les négociations en dehors du pays, des valeurs allemandes et des billets en marks, il était nécessaire d'enlever à leurs acheteurs éventuels toute possibilité de les employer. L'interdiction d'entrer ces billets et ces valeurs en Allemagne était la seule méthode pratique

1. *Le contrôle des changes en France*, de 1915 à 1928, « *Finances publiques* », janvier 1938, p. 19.

pour tenter de supprimer toutes les opérations monétaires extérieures au territoire allemand. La réussite du système n'a été que partielle.

Les autres interdictions visent l'exportation des valeurs, les paiements de dettes à des étrangers, le trafic de l'or, des métaux précieux, etc...

Les opérations autorisées sont laissées le plus souvent entre les mains d'une administration qui dispose d'un pouvoir discrétionnaire. Toutes les devises possédées par des Allemands et toutes celles qui lui arrivent par suite de relations extérieures doivent être envoyées à la Reichsbank qui en dispose souverainement ; cet envoi obligatoire des devises est un « devoir » très strict sanctionné de peines sévères.

En ce qui concerne les valeurs étrangères possédées par des Allemands, non seulement elles sont exactement connues de l'Administration, mais encore elles ont été obligatoirement déposées à des comptes spéciaux et les particuliers n'en ont pas la libre disposition. Les transactions libres en Bourse sont interdites, les ventes de titres, les échanges, les transmissions, etc., ne peuvent se faire sans autorisation.

Les opérations commerciales sont elles-mêmes étroitement surveillées, un double contrôle s'exerce sur l'opportunité des mouvements de marchandises et sur la possibilité de les payer.

Dans de telles conditions, les administrations disposent d'une connaissance exacte des opérations faites par les diverses entreprises en quantités, en valeurs, etc. Les formalités de toutes sortes auxquelles doivent souscrire les commerçants exportateurs aussi bien qu'importateurs sont la source d'une documentation considérable réunie dans les bureaux des offices de devises. Il n'est pas impossible qu'en vertu du droit de communication l'administration fiscale ne puisse connaître ces documents. Les uns

peuvent lui servir à établir avec une très grande précision les impôts sur le chiffre des affaires, les autres, lui donner des éléments fort utiles pour le calcul de l'impôt sur le revenu. La difficulté des évasions réalisées au moyen des valeurs étrangères lui donne une sécurité plus grande dans l'assiette de l'impôt général.

Les évasions que nous avons qualifiées de personnelles sont également très difficiles, du fait de la surveillance très étroite qui a été établie sur les mouvements de personnes. La rigueur des prescriptions concernant l'émigration et le contrôle des avoirs en Allemagne des personnes susceptibles de s'expatrier un jour ont empêché un grand nombre d'émigrants d'emporter avec eux leur fortune.

Il semble également que l'administration fiscale puisse obtenir des renseignements particulièrement utiles pour lutter contre l'évasion par transfert de bénéfices à l'étranger. En effet, un certain nombre d'organismes appelés « offices de surveillance » sont spécialement chargés du contrôle et par suite fixent très exactement la valeur des diverses transactions qui peuvent avoir lieu avec l'étranger. Ces offices donnent en particulier des certificats de devises après avoir valorisé au plus juste les dites opérations.

Dans de telles conditions, nous pourrions estimer que le contrôle des changes, tout au moins lorsqu'il est poussé à ce degré, permet à une administration fiscale de connaître un grand nombre de faits qu'elle ignorerait sans doute autrement. Néanmoins, il est nécessaire de se rendre compte que tout contrôle des changes, aussi complet soit-il, a été plus ou moins contrecarré par des fraudes appropriées et il est évident que toutes les personnes qui ont pu réussir une évasion au contrôle des changes réussissent par là même, et sans difficulté, une évasion fiscale¹.

1. Pour une étude plus complète des fraudes possibles dans un système de contrôle des changes, voir notre ouvrage *Le contrôle des devises dans l'économie du III^e Reich*, 1937, Chapitre IX.

Malgré tous les organismes de surveillance, des devises étrangères ont été rapatriées, irrégulièrement ; des opérations d'exportation et d'importation ont pu se conclure à des prix falsifiés ; des sorties frauduleuses de capitaux en vue d'acheter des biens mobiliers ou immobiliers à l'étranger, ou d'y constituer des dépôts en banque, ont pu se faire.

Certes, l'activité combinée des agents des douanes, des fonctionnaires des changes, des administrations fiscales, des organismes économiques et de la police, ont pu restreindre les fraudes à un chiffre minimum. Il semble néanmoins que les liaisons entre ces divers rouages ne soient pas toujours, — même dans des pays comme l'Allemagne —, organisées de façon rationnelle ; des perspectives nouvelles apparaîtraient certainement s'il était possible de réaliser une meilleure unité d'action.

Mais le contrôle des changes présente un certain nombre d'autres inconvénients au point de vue de l'évasion fiscale, on peut même dire que dans certains cas, ou tout au moins au moment de sa mise en vigueur, il la cristallise ; « nombre de capitaux exportés par crainte monétaire seraient tout disposés à acquitter les impôts dont ils sont redevables, mais leurs détenteurs sont bridés car déclarer au fisc les capitaux exportés c'est avouer leur exportation illicite, c'est se placer dans le domaine d'application de la loi de 1918, c'est encourir des pénalités »¹.

La même critique peut se formuler pour tous les pays à contrôle de changes. S'ils ont pu éventuellement arrêter les nouvelles évasions qui auraient pu se produire, il leur a été impossible de faire cesser les anciennes. Par la création du contrôle des changes, l'Etat ne reçoit aucune extension de sa souveraineté extérieure. Il continue donc à ignorer tout ce qui se passe au dehors, il n'aura aucun moyen de connaître les capitaux qui s'y trouvent. Le seul résultat du contrôle

1. Nordmann, *op. cit.*, p. 31.

des changes est qu'il entoure le pays d'une véritable muraille de Chine et qu'il ne pourra connaître ou empêcher les mouvements de capitaux que dans l'avenir ; s'il les empêche de sortir, il les empêchera également de rentrer. Leurs propriétaires se garderont bien de les rapatrier puisque ce sont là les derniers fonds dont ils peuvent disposer librement. Même dans les contrôles de change les plus féroces, il n'existe aucun moyen de forcer les capitaux évadés à y revenir.

Mais cette étude est trop en dehors du domaine spécifiquement fiscal pour que nous nous y arrêtions davantage. A côté de ces méthodes souvent brutales qui s'efforcent surtout de remplir un but économique et monétaire sans se préoccuper, de prime abord, de l'aspect fiscal du problème, nous pouvons trouver toute une série d'autres mesures appliquées, elles, par les administrations chargées des impôts.

Nous allons examiner dans les chapitres suivants les armes dont ces administrations disposent, d'une part contre la fraude, et d'autre part contre l'évasion.

CHAPITRE II

LES PROCÉDÉS FISCAUX DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE SONT-ILS EFFICACES POUR COMBATTRE L'ÉVASION ?

Les moyens dont dispose l'administration sont très variés, leur grand nombre s'explique par l'abondance des impôts dans un système fiscal et par les multiples formes que peut revêtir la matière imposable. M. Champetier de Ribes indique une autre raison : il oppose le fraudeur quasi professionnel et le fraudeur amateur. Selon lui, la loi doit prévoir plusieurs sortes de mesures, car « il ne saurait exister un moyen unique pour combattre l'évasion fiscale et les procédés à employer doivent être aussi divers que sont variées les manifestations de la fortune »¹.

Nous ne voulons pas insister ici sur le mauvais emploi qui est fait du mot évasion, il est bien évident qu'il a été employé dans le sens de fraude pure et simple uniquement pour éviter une redite.

Parmi les moyens d'action de l'Administration, les uns sont préventifs : ils visent à connaître la matière imposable avant que la taxation soit établie ; ils essaient en quelque sorte d'éviter la fraude avant qu'elle ait eu la possibilité d'agir sur les finances publiques. Les autres sont répressifs l'imposition ayant été établie sur une base fausse, ils ten-

1. Débats, Chambre, 12 février 1926.

dent à punir le contribuable malhonnête ; pour lui enlever le désir de frauder on lui fait comprendre matériellement que la dissimulation est encore plus coûteuse qu'une déclaration régulière.

Nous examinerons successivement ces deux sortes de pouvoirs détenus par l'administration pour étudier dans quelle mesure ils peuvent être utiles pour combattre les « fraudes extérieures ». Après avoir vu, dans une première section, les procédés employés pour connaître les revenus de valeurs mobilières de chaque contribuable, nous étudierons la connaissance de la matière imposable en général, puis les sanctions et pénalités appliquées aux fraudeurs.

Section I

Connaissance de certaines matières imposables : les revenus des valeurs mobilières

Tantôt l'Administration cherche à obtenir des renseignements d'ordre général concernant la situation de l'assujetti, tantôt, au contraire, elle s'efforce d'examiner, au moyen de procédés spéciaux, certains des éléments de sa fortune.

La fortune mobilière a toujours été très mal connue de l'administration. C'est pourquoi le législateur s'est efforcé de mettre au point un certain nombre de systèmes — les uns actuellement en vigueur, les autres en attente — pour arriver à une connaissance plus parfaite des valeurs mobilières possédées par chacun, même au prix d'une augmentation considérable du contrôle allant jusqu'à l'inquisition.

Le système actuellement en vigueur date du décret du 8 juillet 1937 ; bien que le texte n'en prononce pas le nom, il s'agit de la mise en application du bordereau de coupons.

En 1922, M. Bokanowski demandait déjà son adoption

en ces termes : « Tout le monde convient », disait-il, dans un discours à la Chambre le 13 novembre 1922, « qu'il se produit sur les valeurs mobilières une évasion considérable portant aussi bien sur l'impôt général sur le revenu que sur les droits de succession ; à une heure où les nécessités impérieuses de la vie nationale obligent à frapper lourdement les revenus de ceux qui risquent tous les jours leurs capitaux dans des entreprises commerciales, industrielles, soumises à l'aléa des conditions économiques ; à l'heure où même le produit du travail de l'employé et de l'ouvrier est frappé par un impôt qui ne peut être fraudé, ne semblerait-il pas d'une intolérable contradiction que les porteurs de titres de rentes et de valeurs mobilières se refusent aux légères formalités et aux minimes ennuis que peut rendre nécessaire la vérification de leurs déclarations ? »

Quant à nous, nous croyons, nous voulons espérer en tous cas que sur le principe l'accord de tous est fait et que c'est seulement sur le meilleur système à instaurer pour supprimer la fraude sur les valeurs mobilières que quelque doute subsiste encore ».

Les procédés préconisés pour combattre cette fraude sont en effet très nombreux, la plupart des projets présentés peuvent se classer sous quatre rubriques différentes : « bordereau de coupons, carnet de coupons, carte d'identité fiscale, et système du précompte ».

1° *Le système actuel du bordereau de coupons*

Le décret du 8 juillet 1937 qui entreprend « la réalisation d'un ensemble de mesures tendant à assurer le redressement financier », à côté d'un certain nombre de relèvements de tarifs consacre un titre entier « à la lutte contre la fraude et les évasions fiscales ». Ce décret a été pris en application de la loi du 30 juin 1937 donnant au gouvernement tous pouvoirs pour assurer « la répression des atteintes au crédit

de l'Etat, la lutte contre la spéculation, le redressement économique, le contrôle des prix, l'équilibre du budget, et la défense, sans contrôle des changes, de l'encaisse de la Banque de France », sous la condition que ce décret serait soumis à la ratification des Chambres dans les trois mois.

En vertu de ces pouvoirs, le Gouvernement a pris ce décret du 8 juillet établissant un contrôle sur les valeurs mobilières ; ce contrôle est établi de la façon suivante :

Les sociétés ou les personnes dont la profession est de payer les intérêts, dividendes, revenus, etc., des valeurs mobilières ne doivent faire aucune opération (paiement ou ouverture de comptes) sans demander aux personnes qui présentent les coupons une justification de leur identité. Régulièrement ces sociétés ou ces personnes doivent envoyer au Directeur départemental des Contributions directes les relevés de toutes les sommes payées par elles sous quelle que forme que ce soit. Dans le relevé doivent être obligatoirement indiqués les noms, prénoms, domiciles des requérants, et le montant net des sommes touchées ; les collectivités sont tenues aux mêmes obligations en ce qui concerne le paiement des dividendes et intérêts de leurs propres actions et obligations.

Un arrêté ministériel du 28 janvier 1938 précise de quelle façon les personnes devront justifier de leur identité. Si le client de l'établissement payeur est connu par lui, aucune pièce d'identité ne sera demandée et la lettre C « connu » sera portée sur le relevé, accompagnée des indications portées ci-dessus. Les autres personnes devront justifier de leur identité en présentant une pièce dont la nature sera indiquée dans le relevé des paiements adressé au Directeur des Contributions directes.

Les bordereaux ainsi amassés dans les directions départementales des Contributions directes seront acheminés vers les directions du lieu de la résidence du contribuable. Chaque contrôleur recevra un relevé des bordereaux établis au nom de chacun et le versera à leur dossier.

Ainsi conçu, le système présente l'avantage — si sa mise en application est correcte — de centraliser pour chaque contribuable le total des coupons encaissés par lui, même s'il les a touchés dans les villes de France les plus différentes.

Mais, naturellement, un corps de fonctionnaires spéciaux a dû être créé et le budget de 1938 fait déjà état de la dépense supplémentaire occasionnée ; leur service consistera à recevoir les bordereaux et les classer, à faire les relevés, à les expédier, etc.

Dans l'état actuel des choses, le dépouillement de ces bordereaux est un travail considérable si on songe que pour la France entière le nombre total de ces bordereaux doit être de l'ordre d'une centaine de millions par an, et rien n'empêchera désormais le contribuable désireux de faire de l'obstruction de toucher ses revenus coupon par coupon pour multiplier la paperasse et déborder l'administration. Il est possible, dans ces conditions, que le nombre des bordereaux de coupons s'accroisse de façon considérable et que la cause de cette évolution ne soit nullement une démocratisation de la fortune, mais plutôt une obstruction aux méthodes de contrôle.

Si le décret du 28 janvier 1938 s'efforce d'éviter la fraude consistant à indiquer une fausse identité aux banquiers payeurs de coupons, un certain nombre d'autres procédés n'en restent pas moins possibles : le contribuable pourra « diviser » sa fortune entre les différents membres de sa famille, et comme l'impôt général sur le revenu est progressif, le résultat sera plus avantageux pour lui si, par exemple, quatre personnes sont imposées chacune pour $1/4$ de sa fortune plutôt que lui seul pour le total.

Il faut signaler également le travail supplémentaire qui en résulte pour les banquiers souvent obligés de recourir à des employés supplémentaires.

Quant au contribuable, lui, il n'a aucune obligation nouvelle, aucune formalité à remplir sauf celle de présenter une

pièce d'identité et s'il a protesté beaucoup depuis des années contre une mesure qu'il appelle inquisitoriale et vexatoire, il est probable qu'il finira sans doute par s'y habituer.

Ainsi, en résumé, sauf l'obstacle provenant de l'accumulation d'une quantité de papiers considérable, le système institué en 1937 semble pouvoir assurer au fisc une connaissance parfaite de tous les coupons touchés en France. Là est le point sensible : le système ne vaut que dans la mesure où les coupons sont touchés en France.

Tous les coupons encaissés à l'étranger échappent au contrôle, c'est pourquoi nous pouvons affirmer que non seulement le bordereau de coupons n'est pas un obstacle à l'évasion fiscale des valeurs mobilières, mais encore qu'il la favorise : toucher ses revenus à l'étranger reste en effet le seul moyen dont le contribuable dispose pour ne pas payer les impôts qu'il avait pris l'habitude d'éviter, avant l'institution du bordereau de coupons, en fraudant de façon plus simple¹.

Et, fait plus grave encore, l'évasion des valeurs mobilières pourra se développer, non seulement pour les valeurs mobilières étrangères possédées par des Français et pour les capitaux étrangers qui seront réexportés, mais même pour des valeurs françaises possédées par des Français. Il est en effet facile de comprendre que le Français qui possède des actions américaines et qui en touche les dividendes aux Etats-Unis pourra très bien ne pas les déclarer à son contrôleur ; celui-ci ne pourra que rarement découvrir sa source étrangère de revenus. Il peut sembler plus extraordinaire de dire que l'évasion de titres français (ou simplement de leurs coupons) serait également assurée de l'impunité. Cependant comme un Français peut négocier ses coupons

1. Il est intéressant de souligner une fois de plus la nécessité d'avoir un sens précis à donner au mot *évasion* par rapport au mot *fraude*. Les définitions que nous donnons dans la première partie de notre ouvrage ont seules pu nous permettre d'énoncer les idées développées ci-dessus.

de rentes en Belgique par exemple, lorsque le Belge les présentera à l'encaissement en France à son propre nom, il pourra le faire sans dommage puisque, n'étant pas domicilié en France, il n'est pas imposable à l'impôt général sur le revenu.

2° Carnet de coupons et carte d'identité fiscale

Il s'agit d'étudier maintenant dans quelles mesures les autres procédés imaginés pour le contrôle des valeurs mobilières mais non appliqués en France présentent toujours le même inconvénient de favoriser l'évasion. Le carnet de coupons et la carte d'identité fiscale ont, dans leurs grandes lignes, le même objet que le bordereau, mais leurs modalités en sont différentes.

Le carnet de coupons fut appliqué de façon éphémère entre le 4 avril et le 3 août 1926. Tout possesseur de valeurs mobilières, dans ce système, possède un carnet individuel qu'il doit produire au moment de l'encaissement des intérêts, revenus, dividendes, etc., de ses valeurs. Le banquier payeur est obligé de marquer sur le carnet le montant exact des sommes versées et les dates de paiement.

Le système du carnet de coupons présente un avantage sur celui du bordereau en ce sens qu'il ne nécessite aucun travail supplémentaire de la part de l'Administration, mais le contrôle établi est moins systématique. Avec les relevés de bordereaux, le contrôleur possède dans les dossiers de chaque contribuable un aperçu exact des sommes touchées ; avec le carnet, au contraire, le contrôleur ne peut vérifier efficacement que s'il y a des doutes sur les déclarations du contribuable ; il le convoque alors et lui demande la présentation du carnet ; il est difficile de concevoir que chaque contrôleur puisse convoquer de la sorte tous les contribuables de son rayon. Les inconvénients de ce système pour les banquiers et autres payeurs de coupons ou de titres de rentes ne sem-

blent guère plus importants qu'avec le bordereau. M. Piétri lui a reproché « d'apporter une nouvelle complication dans la profession de contribuable » ; pratiquement, l'inconvénient principal du système est la nécessité d'obliger tous les possesseurs de valeurs mobilières, même les plus petits, à posséder le carnet de coupons.

Dans sa thèse, M. Breton signale également un autre inconvénient assez sérieux pour certaines catégories de contribuables ; il s'agit « de la difficulté d'obliger le capitaliste possédant des comptes dans plusieurs établissements de crédit d'y présenter tour à tour son carnet alors qu'il peut préférer ne pas mettre certains de ces établissements au courant du total des opérations qu'il effectue ».

Quelque peu différente du carnet de coupons, la carte d'identité fiscale, est actuellement votée, mais son application est sans cesse remise « à une date ultérieure ». C'est un système plus complexe que celui du carnet de coupons. Son but essentiel est, tout en évitant la fraude, d'assurer l'anonymat des opérations d'encaissement de coupons ; son fonctionnement peut se résumer ainsi : les banquiers et autres personnes faisant profession de payer des revenus de valeurs mobilières doivent adresser à l'administration la liste des titulaires de comptes et la liste de toutes les opérations faites par leur intermédiaire dans l'année précédente. Sur ces listes on ne trouve aucun nom de contribuables mais simplement l'inscription du numéro de la carte d'identité fiscale de celui qui a touché les coupons. Comme ces cartes ont été délivrées par l'administration au moment de l'accusé de réception de la déclaration annuelle des revenus, le contrôleur peut rechercher très rapidement quelle est la personne possédant la carte en question.

Naturellement un travail de dépouillement très considérable devra être fait : découpage des listes fournies par les banques, tri par départements, expédition aux directions départementales et reclassement au dossier du contribuable

selon un système analogue à celui employé actuellement pour le bordereau de coupons.

C'est pourquoi M. Jacquier, rapporteur général de la loi du 23 décembre 1933, estimait d'ailleurs que son but principal était de « constituer la base d'un contrôle par épreuves ».

Il s'agit en effet d'un contrôle non plus automatique, mais d'un système susceptible d'orienter les recherches du contrôleur chaque fois que celui-ci le désire. Il semble que le contribuable tolérerait plus facilement cette carte d'identité que le carnet de coupons.

Un certain nombre d'autres avantages extra-fiscaux, plutôt utopiques, ont même été envisagés par le rapporteur : numérotage rationnel des comptes et des dossiers dans tous établissements industriels, commerciaux et bancaires, au moyen du numéro de la carte d'identité ; remplacement possible de la carte d'électeur par cette carte fiscale ; espoir de la voir complétée par les indications de l'état civil et les visas de la police ; elle deviendrait non seulement une « carte d'identité nationale », mais elle pourrait même servir de passeport, etc.

Sans vouloir nous attarder sur ces possibilités aussi lointaines qu'improbables, il est utile de faire une comparaison entre ces divers systèmes de contrôle fiscal, en particulier celui du carnet de coupons, et les méthodes d'inscription suivies par les pays à contrôle de change sur le passeport des étrangers bénéficiant de monnaies spéciales. C'est ainsi qu'en Allemagne, par exemple, toutes les sommes reçues ou touchées par un étranger dans une des espèces quelconque de marks bloqués donnent lieu à l'inscription sur son passeport de la somme encaissée et de la date de l'opération. Il est ainsi possible aux autorités monétaires de contrôler très rapidement si les divers agissements de l'étranger sont contraires ou non aux dispositions édictées ; un certain parallélisme peut être établi avec le carnet de coupons grâce auquel l'administration fiscale peut automatiquement

contrôler la conformité de la déclaration et la réalité des faits.

Quoiqu'il en soit, les résultats du carnet de coupons et de la carte d'identité fiscale sont identiques ; tous deux également n'opposent aucune barrière à l'évasion et de ce fait la rendent plus probable. Il est évident que les capitalistes étrangers, peu soucieux de se soumettre aux nouvelles formalités, toucheront leurs revenus dans des pays moins exigeants et que les capitalistes français également s'efforceront de développer leurs avoirs à l'étranger.

M. Guernut constate ce fait en déclarant : « ce défaut n'est pas l'apanage exclusif de la carte d'identité, mais le propre de tous les moyens de contrôle nationaux ».

Quant au système du précompte imaginé par M. Piétri et repris par MM. Lamoureux et Bonnet, ministres des Finances, dans leur projet du 17 octobre 1933, nous n'en dirons que quelques mots : il s'agit d'une variante des mesures destinées à combattre la fraude à l'impôt général sur le revenu par un contrôle ingénieux de tous les paiements faits à l'intérieur du pays. Il consiste dans un prélèvement effectué au moment du paiement du coupon au titre de l'impôt général. Ainsi, le capitaliste paiera aux guichets de sa banque à la fois l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et une portion forfaitaire de son impôt général ; en échange de l'avance ainsi faite par lui une vignette, ou une sorte de reçu, lui sera remise. Ces vignettes pourraient être employées pour payer ensuite l'impôt général sur le revenu lorsque son montant définitif aurait été fixé.

L'Administration estimait, en effet, pouvoir connaître exactement le montant global du revenu de chaque contribuable en totalisant les diverses vignettes présentées par lui. Ce contrôle est ainsi automatique ; malheureusement un certain nombre de difficultés s'opposent au fonctionnement parfait du système : un contrôle assez sérieux des établissements payeurs est d'abord nécessaire ; il est également abso-

lument indispensable que les vignettes soient nominatives afin d'éviter leur trafic entre contribuables soucieux de faire apparaître au contrôleur une fortune diminuée.

Il est vrai que le précompte respecte le secret des placements pour chacun et qu'il fournit au Trésor d'importantes disponibilités grâce au système d'avance de l'impôt fait par le contribuable.

Mais certaines difficultés sont tellement graves qu'elles anéantissent complètement tout ce qu'on peut espérer obtenir du système du précompte.

Le choix d'un taux parfait de précompte est très délicat : s'il est trop élevé, les petits épargnants qui devront en faire l'avance et qui pourront ensuite se faire rembourser puisqu'ils ne sont pas taxables à l'impôt général, seront alors très gênés ; si le taux du précompte est trop bas le contribuable aura avantage à n'utiliser que partiellement ses vignettes de façon à ne faire apparaître qu'une faible partie de sa fortune. Le gain réalisé par la fraude à l'impôt général peut être très largement supérieur à la perte subie par la non utilisation de ces vignettes.

Une autre difficulté très grande consiste dans le fait de savoir si le précompte s'appliquera aux rentes françaises exemptes de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Les soumettre au précompte ne serait évidemment pas les imposer, mais ce serait cependant obliger le possesseur de ces rentes à faire un versement au fisc, et il est probable qu'il ne saisirait pas la nuance entre la simple avance et l'impôt proprement dit.

Comme les méthodes passées en revue précédemment, le précompte n'est en aucune façon susceptible de remédier à l'évasion fiscale, tout au plus est-il possible de dire qu'il ne la favorise pas dans la mesure où il laisse probables un certain nombre de fraudes internes : non utilisation de vignettes, trafic de vignettes, répartition de la fortune sur toute la famille du contribuable, etc.

Ainsi, nous pouvons résumer l'effet pratique des diverses méthodes envisagées, par l'appréciation suivante : plus l'administration établit un contrôle sévère sur le territoire national, plus les contribuables tendent à frauder par l'extérieur, c'est-à-dire par l'évasion fiscale. Pour que tous les systèmes de contrôle fussent efficaces, il faudrait deux conditions supplémentaires :

1^o que toutes les valeurs mobilières possédées par des Français fussent en France ;

2^o que leur sortie fût impossible.

Dans un pays comme la France où les placements extérieurs sont une part importante de la richesse nationale, le contrôle administratif simple est illusoire.

Quant au contrôle des changes, aussi complexe soit-il, s'il peut à la rigueur empêcher les sorties de capitaux, il ne peut forcer ceux qui sont déjà exportés à revenir ; bien au contraire, il rend leur évasion définitive en les encourageant à se fixer à l'étranger.

Section II

Connaissance de l'ensemble des matières imposables

A côté des méthodes exposées ci-dessus qui permettent à l'administration française de connaître plus exactement certaines matières imposables, existe toute une série d'autres dispositions dont le but est de donner une connaissance plus exacte de la situation globale des contribuables. Après avoir vu combien les contrôles établis sur les valeurs mobilières étaient incapables à la fois de déceler l'évasion fiscale et de la combattre, nous essaierons maintenant d'apprécier, en nous plaçant du même point de vue, les méthodes générales de contrôle et d'imposition. C'est pourquoi nous ne nous attacherons pas à leur description complète qui

mériterait un développement plus important qu'une section de chapitre ; nous nous bornerons à exposer brièvement l'essentiel de chaque mesure pour en dégager ce qui peut être utile dans la lutte engagée par un Etat isolé contre l'évasion fiscale.

Nous apprenions, dans la page 9, que l'évasion fiscale remettait en cause les principes généraux de l'existence même des impôts sur le revenu. Il s'agit maintenant de voir si les réalisations pratiques de cet impôt atténuent ou justifient les craintes que nous avons sur l'efficacité des systèmes fiscaux modernes. Ici encore, notre exposé se limitera à l'exemple français.

Nous examinerons successivement les déclarations et leur contenu, les éclaircissements, les justifications, les déclarations des tiers, la perception à la source, et le droit de communication. A propos de chacun de ces points nous apprécierons le résultat obtenu.

1° *La déclaration*

L'assiette des impôts frappant les revenus et les capitaux repose essentiellement sur la déclaration émanant dans la plupart des cas du redevable lui-même (bénéfices industriels et commerciaux, professions non commerciales, revenus des capitaux mobiliers, revenus globaux, succession), et dans certains cas émanant de tiers (bénéfices agricoles, traitements et salaires, etc.). Mais l'obligation de déclarer implique, pour être efficace, une sanction contre l'omission ou l'inexactitude, sanction qui entraîne à son tour la nécessité d'un contrôle pour pouvoir être appliquée. La déclaration des redevables est actuellement la base de l'impôt ; elle ne peut être modifiée que si l'administration est en mesure d'établir son insuffisance.

Il y a d'ailleurs trois échelons dans la hiérarchie des déclarations réclamées aux redevables : pour les impôts cédulaires

l'administration leur demande la vérité tout simplement ; pour l'impôt général sur le revenu, elle réclame la vérité sous la foi du serment, mais assez platoniquement puisqu'elle ne menace d'aucune sanction en cas de mensonge ; pour les avoirs à l'étranger elle exige la déclaration sous la foi du serment et là elle prévoit l'application de la peine du faux serment en cas d'inexactitude.

La solennité et les menaces n'effraient pas le Français ; de tels procédés employés pour faire peur au contribuable le font rire ; non seulement ils ridiculisent l'administration mais encore ils la désarment. En effet, le contrôleur, qui pourrait fort bien ne pas s'attacher à une déclaration ordinaire, est obligé de tenir pour exactes des déclarations sous serment jusqu'à ce qu'il puisse lui-même prouver le contraire.

La déclaration n'est pas seulement exigée des personnes passibles de l'impôt ; y étaient soumises également celles dont les revenus de certaines sources atteignaient un chiffre déterminé, même si l'ensemble de leurs ressources ne dépassait pas le minimum imposable. La codification de 1934 avait supprimé cette obligation ; elle a été rétablie avec des modalités différentes par la réforme fiscale du 31 décembre 1936 : cette loi vise les personnes dont les signes extérieurs de richesse présupposent des revenus supérieurs à la fraction exonérée.

La question de savoir si les personnes placées sous le régime du forfait, c'est-à-dire celles de nationalité étrangère et les Français non domiciliés, sont astreints à cette déclaration, et dans quelles conditions, sera examinée plus loin au paragraphe relatif aux signes extérieurs.

La sincérité des déclarations sera d'autant plus grande que les moyens de vérification seront plus nombreux. On voit donc se développer parallèlement dans la fiscalité moderne :

D'une part, la diversité des renseignements exigés dans le texte même des déclarations ¹ (Art. 84, 119, 124 du Code).

1. Art. 84. — Toute personne passible de l'impôt à raison des bénéfices réalisés dans l'une des professions visées à l'art. 78 est tenue de produire, dans les deux premiers mois de chaque année, une déclaration indiquant le montant de ses recettes brutes, celui de ses dépenses professionnelles et le chiffre de son bénéfice net de l'année précédente.

Les contribuables qui se placent sous le régime de l'art. 81 indiquent le montant des recettes brutes et des dépenses professionnelles de chacune des trois années précédentes et le chiffre du bénéfice net constitué par l'excédent de la moyenne de ces recettes sur la moyenne de ces dépenses.

Art. 119. — 1. Tous les contribuables passibles de l'impôt sont tenus de souscrire et de renouveler chaque année, sous la foi du serment, une déclaration de leur revenu global avec l'indication, par nature de revenu, des éléments qui le composent suivant les distinctions ci-après :

- Revenu foncier des propriétés urbaines ;
- Revenu foncier des propriétés rurales ;
- Revenu des valeurs et capitaux mobiliers provenant :

- a) de valeurs mobilières, actions, parts de fondateur, obligations, titres de rentes ;

- b) de tantièmes et jetons de présence ;

- c) de parts de commandite simple ou de parts de sociétés à responsabilité limitée ;

- d) de créances, dépôts, cautionnements et autres placements ;

- Bénéfices de professions industrielles, commerciales, artisanales, ou de l'exploitation minière ;

- Bénéfices de l'exploitation agricole ;

- Traitements publics et privés, indemnités et émoluments, salaires ;

- Pensions et rentes viagères ;

- Bénéfices des professions non commerciales.

Les déclarations mentionnent séparément le montant des revenus de quelle nature qu'ils soient, encaissés directement ou indirectement à l'étranger (L. 31 décembre 1936). — 2. Sont assujetties aux mêmes obligations, quel que soit le montant de leur revenu, les personnes qui possèdent une voiture automobile de tourisme ou un yacht de plaisance, celles qui ont à leur disposition une ou plusieurs résidences secondaires, permanentes ou temporaires, en France ou hors de France, celles dont la valeur locative de la résidence principale excède 6.000 francs à Paris et dans les communes situées dans un rayon de 30 kilomètres de Paris, 3.000 francs dans les villes de plus de 50.000 habitants, ou 1.500 dans les autres localités.

Pour les personnes visées à l'art. 114 la déclaration est limitée à l'indication des revenus définis au premier alinéa dudit article.

Art. 124 (L. 30 juillet 1936). — Toute personne de nationalité française, domiciliée ou résidant habituellement en France, conservant à l'étranger des biens mobiliers ou immobiliers, ou encore possédant en France des créances sur l'étranger productives d'intérêts ou qui ne sont pas représentées par des valeurs mobilières détenues en France, ou encore ayant conclu des conventions quelconques lui assurant des participations, intérêts ou revenus à l'étranger, directement ou indirectement, doit fournir chaque année, dans le délai prévu à l'art. 123, au contrôleur des Contributions directes, une déclara-

Des précisions de plus en plus détaillées sont demandées sur la personnalité du contribuable, sur sa situation de famille, sur les éléments de son train de vie ; il doit distinguer par ailleurs entre les sources de revenus d'une même catégorie : revenus des propriétés urbaines, rurales ; propriétés conservées en jouissance ou données en location, revenus de capitaux mobiliers proprement dits, tantièmes et jetons de présence, parts de commandite, revenus de créances, etc., il doit préciser la personnalité des bénéficiaires des revenus : lui-même ou les membres de sa famille.

Le nombre des documents dont la production est exigée à l'appui de ces déclarations est également croissant¹ : bilan, compte de profits et pertes, relevé des amortisse-

ration indiquant la valeur et la nature de ces biens, titres ou conventions et les revenus y attachés. Cette déclaration devra porter sur tous les revenus perçus à l'étranger pendant l'année précédente et, pour les capitaux, sur tous ceux qui se seront trouvés à l'étranger au cours de cette même année.

Cette déclaration est obligatoire, que le contribuable soit ou non assujéti à l'impôt général. La déclaration, tant des différents éléments d'actifs que du revenu, est faite sous la foi du serment.

(L. 13 août 1936). — Pour l'application des dispositions ci-dessus, le droit de communication prévu aux articles 154 et 155 peut s'exercer par demande de copie des documents visés auxdits articles faisant mention des opérations effectuées pour le compte de toute personne physique ou morale.

Les sanctions applicables en cas de refus de communication sont celles de l'art. 156. Au cas de renseignements sciemment inexacts, les contrevenants sont passibles des peines prévues à l'art. 133.

1. *Art. 17.* — Les contribuables visés à l'article précédent sont tenus de fournir, en même temps que la déclaration, un résumé de leur compte de profits et pertes, une copie de leur bilan et un relevé de leurs amortissements et des provisions constituées par prélèvement sur les bénéfices, avec l'indication précise de l'objet de ces amortissements et provisions.

Les sociétés soumises aux dispositions de l'article 2 de la loi du 29 juin 1872 y joignent une copie des documents qu'elles déposent au bureau de l'enregistrement pour la perception de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Les entreprises d'assurances ou de réassurances, de capitalisation ou d'épargne remettent, en outre, un double du compte rendu détaillé et des tableaux annexes par elles fournis au ministère du Travail.

Le déclarant est tenu de représenter, à toute réquisition du contrôleur, tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses, de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans sa déclaration.

Si la comptabilité est tenue en langue étrangère, une traduction certifiée par un traducteur juré doit être représentée à toute réquisition du contrôleur.

ments et des provisions prélevées sur les bénéfices, et autres documents que les sociétés sont tenues de fournir à l'Enregistrement.

D'autre part, les moyens d'investigation qui doivent permettre aux administrations de rendre le contrôle des déclarations de plus en plus efficaces sont continuellement étendus; c'est précisément l'étude comparative de ces développements qui va permettre de se rendre compte dans quelle mesure cette efficacité est atteinte.

Utilisation de la documentation possédée par l'Administration. — En matière d'impôts directs les services de l'assiette possèdent surtout des renseignements recueillis pour l'établissement des anciennes contributions basés sur les signes extérieurs : cadastre, évaluations foncières, pour l'assiette des impôts fonciers ; loyer, pour l'établissement de la contribution mobilière et des patentes ; éléments variables d'activité et de production (employés, ouvriers, machines), pour la fixation des droits de patente.

Mais cette documentation ne fournit que des indications trop vagues pour permettre la vérification des bénéfices ou des revenus, elle permet tout au plus de contrôler partiellement les éléments de train de vie du contribuable et de découvrir quelque redevable qui se serait abstenu de souscrire aux déclarations.

Il n'y a rien ou presque dans cette première partie du travail administratif qui puisse aider l'administration dans sa recherche de l'évasion fiscale sous aucun des aspects qu'elle peut revêtir ; il ne s'agit ici en effet que de placer dans chaque dossier des renseignements relatifs à des choses visibles ou à des faits matériels. Que le contrôleur arrive à déceler, grâce à eux, que le train de vie du contribuable est supérieur à ses revenus déclarés est évidemment utile, mais cela ne prouve qu'une seule chose, c'est qu'il fraude, sans qu'on puisse en rien se rendre compte s'il s'agit d'une fraude ou d'une évasion.

2° Les éclaircissements demandés aux contribuables

Dès l'institution des impôts sur le revenu, la loi a prévu que l'administration ne pouvait, par ses propres moyens, contrôler la sincérité des déclarations et qu'il était parfois nécessaire d'interroger les contribuables sur la façon dont ils avaient déterminé leurs revenus ; c'est pourquoi certaines dispositions législatives leur imposaient l'obligation de fournir au service de l'assiette, sur sa demande, certains éclaircissements, et sanctionnaient l'abstention par la taxation d'office et la majoration d'impôts.

L'objet des demandes d'éclaircissement n'a pas été nettement défini : « il est impossible, disait le ministre des Finances au Sénat le 14 mai 1917¹, d'indiquer à l'avance sur quels points et dans quelles limites pourront être formulées ces demandes d'éclaircissement, ce sont des questions d'espèces qui seront en cas de désaccord tranchées par la juridiction contentieuse ». Les circulaires administratives précisent que les demandes ont pour objet de « provoquer les explications du déclarant sur les discordances relevées, soit entre les énonciations des diverses parties de la déclaration, soit entre son énonciation et celle d'une déclaration antérieure, soit enfin entre la teneur de la déclaration et les renseignements dont le contrôleur est à même de faire état ».

Mais ce moyen de vérification n'offre que des possibilités très réduites. Il suffit en effet que le contribuable donne à ses assertions un caractère de probabilité et de franchise pour que sa réponse à une demande d'éclaircissement soit reconnue satisfaisante sans que pour cela le contrôleur soit convaincu de la sincérité de sa déclaration ; pratiquement l'Administration est obligée de s'en contenter pour ne pas entamer des procédures longues et fastidieuses qui ne peuvent avoir de valeur qu'autant qu'elles sont engagées par

1. *J. off.*, 1455, 1917.

écrit. Là encore l'évasion fiscale sera très difficile à déceler. Fréquemment, l'administration demande au contribuable des éclaircissements sur la diminution du revenu de ses capitaux mobiliers par rapport à ses déclarations précédentes ; il est possible que le contrôleur ait redouté l'envoi d'une partie de ces titres à l'étranger, mais le contribuable peut dans un éclaircissement indiquer un certain nombre de prétextes différents auxquels le contrôleur devra se tenir.

3° Justifications exigées du contribuable

C'est pourquoi il a fallu reconnaître de nouveaux droits à l'administration qui peut maintenant exiger des justifications : dans certaine hypothèse, sur la demande du contrôleur, le redevable devra prouver la véracité de ses allégations ; sous l'empire du Code en vigueur actuellement, cette exigence est limitée à quatre cas : situation et charges de famille, charges retranchées du revenu global, dépenses personnelles notoirement supérieures au revenu déclaré, et revenus connus plus importants que ceux mentionnés dans la déclaration.

Pour exiger des justifications en matière de revenus proprement dits, il faut que l'administration ait réuni « des éléments permettant d'établir que le contribuable peut avoir des revenus plus importants que ceux qui font l'objet de sa déclaration ». En fait, cette dernière disposition est superfétatoire, car si le service peut établir que la déclaration du contribuable est insuffisante, il n'a pas besoin d'exiger une justification avant d'en opérer la rectification puisque, en cas de litige contentieux, il pourra fournir aux tribunaux administratifs la preuve de cette insuffisance.

Il faut noter également l'inégalité de traitement entre les catégories de contribuables : tandis que le droit de l'administration aux justifications est absolu en matière

de bénéfices industriels et commerciaux, il est plus limité à l'égard des redevables des professions non commerciales, et il est extrêmement restreint vis-à-vis des personnes passibles de l'impôt global lorsque leurs revenus proviennent essentiellement de valeurs et de capitaux mobiliers.

Le manque d'harmonisation entre les principes qui régissent le contrôle des différentes cédules permet déjà un certain nombre d'évasions fiscales.

M. Breton estime cependant que les justifications peuvent être utiles dans trois cas particuliers¹ : contribuable qui prétend que sa fortune est constituée principalement de valeurs exemptées d'impôt général sur le revenu ; contribuable qui, ayant hérité d'un certain nombre de titres négociables, soutient qu'il les a réalisés et que le produit de cette réalisation n'a pas été mis en valeur ; contribuable qui allègue qu'il vit sur son capital.

L'Administration pourra ainsi déjouer quelques fraudes réellement pratiquées et aussi éviter que le contribuable puisse faire état d'arguments analogues à ceux que nous venons de citer ; elle contribuera à rendre l'évasion un peu plus difficile ... ou le contribuable un peu plus imaginatif.

4^o Déclarations des tiers

Le concours des tiers a été également requis pour le contrôle des déclarations de la masse des contribuables ; obligation a été faite aux particuliers, sociétés, associations, chefs d'entreprises occupant du personnel, de déclarer les rétributions payées annuellement, ainsi que les commissions, courtages, ristournes, vacations, honoraires, gratifications, et autres rémunérations, les droits d'auteur et d'invention, les pensions, rentes viagères, etc.

En admettant, en dehors de toute limitation expresse

1. Breton, *La fraude fiscale des valeurs mobilières*, p. 81.

de la loi, qu'il n'y avait pas lieu d'exiger la déclaration relative aux personnes n'ayant eu en France ni habitation, ni résidence, ni pied à terre¹, l'administration s'est privée bénévolement de moyens de contrôle importants. En effet, l'obligation de déclarer, abstraction faite de toute notion de résidence du bénéficiaire, permettait au service de l'assiette :

a) de connaître l'étendue territoriale de l'activité des entreprises industrielles, commerciales, ou autres ;

b) de faciliter la vérification des déclarations relatives à certaines taxes comme la taxe d'apprentissage, celle-ci étant applicable aux salaires payés aux personnes résidant aussi bien en France qu'à l'étranger dès lors que leurs salaires proviennent d'une exploitation dont les résultats relèvent de l'impôt cédulaire français, — tel serait le cas par exemple des rémunérations d'un employé établi de façon permanente à l'étranger mais dont les attributions ne seraient pas assez étendues pour le faire considérer comme préposé d'un établissement stable.

D'autre part, en n'exigeant pas ces déclarations, l'Administration se prive de la possibilité de satisfaire aux conventions d'assistance administrative entre Etats : tel est le cas de la disposition insérée dans la convention franco-suédoise sous l'article 18 § 2, à laquelle l'administration française ne peut pratiquement donner suite.

5° *Participation des tiers à la perception de l'impôt*

Il y a là un des moyens les plus importants de lutter contre certaines sortes d'évasion. Les difficultés d'assiette et de recouvrement de l'impôt à l'encontre des personnes étrangères qui viennent exercer leur activité en France au cours de séjours de courte durée, sans y posséder d'établisse-

1. Réponse ministérielle, *J. off.*, 3 juillet 1929.

ment, ont incité le législateur à faire jouer à des tiers le rôle de collecteurs d'impôts.

Les chapitres II des titres 3 et 4 du Code général des impôts directs instituent en France, pour ce cas, le système de la retenue de l'impôt à la source¹ : « l'objet de ces dispositions est d'assujettir à l'impôt les personnes ou sociétés qui y échappaient sous l'ancienne législation parce qu'elles n'avaient pas d'installations professionnelles en France bien que les profits réalisés aient leur source dans notre pays, et de créer un mode rapide de perception évitant qu'elles puissent se soustraire au paiement des droits en quittant le territoire français »².

La situation de ces individus n'ayant aucune attache, ni en France, ni dans d'autres pays, était d'autant plus injustifiable que sans aucun doute ils échappaient également à l'impôt dans les autres pays où ils pouvaient exercer également leur profession. Les législations anglaise, allemande, italienne, américaine, prévoient un système analogue pour lutter contre cette évasion qui est « totale » puisqu'elle est pratiquée non pas seulement par rapport à un pays mais à l'égard de tous.

Dans tous ces cas, l'impôt est perçu par voie de retenue sur le montant net des sommes payées par les particuliers, sociétés, associations, qui sont tenus de le verser mensuellement au Trésor.

1. Les articles 74 à 76 du Code traitent de l'imposition des revenus perçus par des personnes non domiciliées en France (traitements, salaires, indemnités, pensions et rentes viagères). L'impôt est retenu à la source au moment du paiement de ces revenus. Son montant « est déterminé en appliquant aux sommes payées une déduction forfaitaire de 20 % en ce qui concerne les traitements, salaires et autres rémunérations et de 10 % en ce qui touche les pensions et rentes viagères ».

Les articles 95 à 98 s'occupent de l'imposition des revenus perçus en France par les contribuables qui n'ont pas en France d'installations professionnelles permanentes. Le montant de l'impôt est déterminé comme ci-dessus, en appliquant seulement une déduction forfaitaire de 20 %.

2. Chaussade, *op. cit.*, 119.

6° *Les signes extérieurs*

L'emploi des signes extérieurs, autrefois procédé d'assiette pour les anciennes contributions, est actuellement repris par l'administration comme procédé de contrôle. Nous dirons au chapitre suivant les cas exceptionnels dans lesquels les signes extérieurs servent encore de base à l'impôt ; il s'agit là d'atteindre avant tout les personnes non domiciliées mais ayant en France une ou plusieurs résidences et sur lesquelles le fisc n'a pas, selon lui, de renseignements suffisants pour réaliser leur imposition d'après le revenu réel ; il préfère donc les taxer forfaitairement.

Dans tous les autres cas l'administration utilisera les signes extérieurs, non pas comme un moyen d'assiette, mais comme une arme supplémentaire de contrôle.

Le principe des impôts sur le revenu est de baser l'imposition sur le revenu dont dispose le contribuable ; devant la difficulté de connaître exactement tous les éléments de ce revenu, et en particulier les éléments provenant de l'étranger, il est logique qu'on ait pensé compléter ce contrôle « à l'entrée » par le contrôle des dépenses. Le principe même de l'impôt basé sur la déclaration n'est en rien contredit, il s'agit simplement de permettre son application plus exacte. M. Caillaux s'exprimait ainsi¹ : « L'article 78 n'a pour objet que d'armer le contrôleur des Contributions directes des renseignements qui lui font défaut aujourd'hui, voilà tout ».

Les dépenses ostensibles servent surtout au contrôle des déclarations de revenu global. Lorsque l'évaluation de leur montant d'après les signes extérieurs de richesse dépasse le chiffre global des revenus déclarés, le contribuable doit fournir la justification de la différence ; ce mode de contrôle se transforme en mode de taxation si l'intéressé ne peut

1. *J. off.*, 1933, p. 1116.

fournir les justifications exigées par la loi. Le nouveau texte voté en 1933¹ facilite le contrôle puisque, grâce à lui, l'administration reçoit les données précises qu'elle devait auparavant s'efforcer de réunir. Le fait que le contribuable doit justifier l'écart qui existe entre ses dépenses apparentes et son revenu déclaré peut amener la découverte de fraudes et peut-être même de sources de revenus extérieurs au pays.

Nous avons vu par ailleurs, au paragraphe relatif à la déclaration des revenus proprement dits, que des personnes autres que celles passibles de l'impôt pouvaient se trouver obligées de faire connaître leurs revenus ; cette obligation entraîne celle de déclarer les éléments de leur train de vie. Il en est ainsi notamment pour les personnes de nationalité

1. *Art. 78 (Loi du 31 mai 1933).* — Il est établi un impôt annuel sur les bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits non soumises à un impôt spécial sur le revenu.

A ce titre, la présente cédula comprend notamment :

Les revenus provenant de la location du droit de chasse à l'exclusion de ceux qui échoient à des collectivités publiques ;

Les produits de la location du droit d'affichage, lorsque ces produits ne sont pas réalisés par une entreprise industrielle ou commerciale et atteints, à ce titre, par l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ;

Les redevances tréfoncières ;

Les produits des opérations de bourse effectuées à titre habituel par les particuliers ;

Les produits de droits d'auteur perçus par les écrivains ou compositeurs et par leurs héritiers ou légataires ;

Les produits perçus par les inventeurs au titre soit de la vente ou de la cession, soit de la concession de licences d'exploitation de leurs brevets, marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication ;

Les produits de l'exploitation de champignonnières en galeries souterraines ;

Les produits des exploitations apicoles et ostréicoles.

Art. 121. — Les contribuables sont également tenus de déclarer les éléments ci-après énumérés :

Loyer ou valeur locative et adresse :

1° De l'habitation principale ;

2° Des résidences secondaires, en France ou hors de France ;

Domestiques du sexe féminin ;

Domestiques du sexe masculin ;

Voitures automobiles de tourisme et puissance de chacune d'elles.

Les éléments à retenir sont ceux dont le contribuable et les membres de sa famille visés à l'article 106 ci-dessus ont disposé pendant l'année précédente.

étrangère et pour les Français non domiciliés, tel est du moins l'avis exprimé par l'administration dans sa circulaire du 24 février 1937¹.

Mais on peut se demander, à défaut de précision dans les textes législatifs, si ces personnes doivent faire connaître tous les éléments de leur train de vie, qu'ils soient situés en France ou à l'étranger, ou seulement les premiers.

Il y a là une question importante qui peut permettre de déceler un certain nombre d'évasions réalisées par des personnes dont l'activité s'étend sur plusieurs pays, bien que toutefois il ne faille se faire aucune illusion sur l'exactitude probable des déclarations de signes extérieurs à l'étranger.

A notre avis, la déclaration devrait porter sur la totalité de tous les éléments sans distinction de territorialité puisque leur répartition entre les différents territoires peut aider, d'une part, au contrôle des revenus réels susceptibles éventuellement de servir de base à l'impôt et d'autre part, aux échanges de renseignements entre pays, dans le cas d'assistance administrative internationale.

La valeur des signes extérieurs dans la poursuite de la fraude et de l'évasion ne doit d'ailleurs pas être exagérée. Les apparences dans la situation d'un contribuable peuvent être trompeuses ; selon l'expression de Proudhon « on ne réalise qu'une probabilité du revenu ; un Harpagon peut se loger dans une habitation qui échappe à la taxe, tandis que le médecin, l'agent d'affaires, sont tenus de se donner un luxe d'appartement souvent hors de proportion avec leurs profits ; avec ce système de présomption le fisc prouve de plus en plus son impuissance et sa déraison »². Et même, dans les cas où les signes extérieurs pourraient fournir un indice valable, leur résultat sera parfois bien minime ; grâce à eux, le contrôleur pourra acquérir la conviction que le redevable tire une grande

1. Circulaire n° 2108, p. 63 et 64.

2. Cité par Breton, *op. cit.*, p. 193.

partie de ses revenus de source étrangère, mais sans arriver toutefois à baser cette conviction sur des faits précis.

Le système institué par l'article 121 du Code aboutit à la création d'un véritable questionnaire adressé au contribuable qui devra préciser une foule de détails sur : son habitation, ses résidences, ses domestiques, ses voitures, ses yachts¹, etc. Malheureusement, trop souvent, le contribuable pourra appuyer de bonnes raisons l'affirmation que les signes extérieurs ne traduisent pas sa situation de fortune ; la fraude continuera, et seules les collections d'arguments de contribuables s'enrichiront de quelques nouvelles découvertes. Dans certains cas même, selon M. Piétri, le système pourra tendre à accroître la fraude ; en effet les particuliers s'ingénieront à diminuer encore le chiffre de leurs déclarations pour le faire coïncider avec leurs dépenses.

La suppression de quelques fraudes choquantes est peut-être le seul résultat acquis, mais l'évasion fiscale n'est en rien inquiétée par les nouveaux pouvoirs donnés à l'administration.

7° *Le droit de communication*

Dans la plupart des pays le droit de communication est la pièce essentielle du contrôle exercé par les administrations. Il consiste dans la possibilité pour le fisc de se procurer des documents appartenant, soit à des services publics, soit à des personnes privées. Dans tous les systèmes d'impôts, le droit de communication a évolué de façon constante vers une extension de plus en plus marquée. Nous n'avons pas l'intention de traiter ici la question complète du droit de communication, ni de prendre parti dans les innombrables discussions auxquelles ce droit a donné nais-

1. En 1934 on exigeait même la déclaration des chasses, des terrains d'agrément et des écuries de courses.

sance ; que son utilisation ne soit reconnue qu'à certaines branches de l'administration, ou que son objet puisse être à la fois de contrôler l'imposition des personnes chez qui il s'exerce ou encore l'imposition des tiers, nous ne cherchons ici qu'à examiner dans quelle mesure il peut être utile dans la poursuite de l'évasion fiscale.

Le droit de communication auprès des administrations publiques ne donne à l'heure actuelle que des résultats peu importants pour l'objet qui nous intéresse ici ; il n'en est évidemment pas de même dans les pays à contrôle de change qui ont créé des administrations spéciales susceptibles de renseigner le fisc sur les différents mouvements de capitaux entre le pays et l'étranger. Sa caractéristique essentielle est de supprimer tout secret professionnel dans les rapports entre administrations publiques et administrations fiscales.

En France, c'est l'article 151 du Code général des impôts directs qui a créé ce droit vis-à-vis de toutes les administrations de l'Etat, des départements, des communes, des entreprises concédées ou contrôlées et de tous établissements quelconques soumis au contrôle de l'autorité administrative¹.

Les communications de documents sont, tantôt adressées spontanément par les administrations, tantôt faites sur place aux contrôleurs des Contributions, soit périodiquement, soit pour des recherches occasionnelles. Les renseignements qu'ils recueillent sont rassemblés dans les dossiers individuels des contribuables ; si en général ils

1. *Art. 151.* — En aucun cas, les administrations de l'Etat, des départements et des communes, ainsi que les entreprises concédées ou contrôlées par l'Etat, les départements et les communes, de même que tous les établissements ou organismes quelconques soumis au contrôle de l'autorité administrative, ne peuvent opposer le secret professionnel aux agents de l'Administration des Finances ayant au moins le grade de contrôleur qui, pour établir les impôts institués par les lois existantes, leur demandent communication des documents de service qu'elles détiennent.

peuvent aider au contrôle des revenus réalisés sur le territoire, ils ne sont que de faible utilité pour la lutte contre l'évasion fiscale.

L'Administration des Postes serait outillée le cas échéant pour fournir des renseignements intéressants. L'Administration de l'Enregistrement et celle des Contributions directes peuvent consulter leurs différents registres et elles reçoivent régulièrement notification des changements de domicile. Mais le secret de la correspondance, du télégramme et du téléphone reste complètement assuré.

Les renseignements issus de l'Enregistrement sont également assez minces ; parfois cependant la découverte dans une succession, d'avoirs à l'étranger, peut être un indice utile pour les fonctionnaires chargés des impôts sur le revenu.

Si le droit de communication avec l'autorité judiciaire n'est guère susceptible d'aider l'Administration à combattre l'évasion fiscale, — tout au moins dans l'état actuel de la législation civile et pénale sur les mouvements de personnes et les mouvements des biens, — les droits de communication avec les services de police présentent un certain intérêt ; ils permettent, et leur extension permettrait encore mieux, de rechercher toutes les évasions qui sont le propre des personnes n'ayant pas de résidence en France. La législation française actuelle ne prévoit pas les déclarations de rétributions payées à ces personnes (V. dans le même chapitre, p. 160) ; la même absence de renseignements s'étend à l'heure actuelle à toutes les entreprises dont l'activité s'exerce hors de France, sans qu'elles disposent d'établissements stables.

Indépendamment des possibilités de contrôle spécifiquement fiscal, on pourrait fort bien concevoir l'organisation d'un service spécialisé dans les questions d'extra-territorialité, chargé de la surveillance et de l'imposition des non domiciliés. Tous les renseignements d'ordre fiscal concernant ceux-ci seraient centralisés entre ses mains

dans des dossiers individuels et seraient examinés en liaison étroite avec les services des étrangers dépendant des ministères de l'Intérieur et des Affaires Etrangères. Il est vraisemblable qu'un tel organisme permettrait d'assujettir à l'impôt nombre d'étrangers dont la situation est mal déterminée jusqu'ici quant au lieu du séjour principal.

Le droit de communication peut s'exercer également dans les entreprises privées. Il s'applique sans restriction à toutes les entreprises qui relèvent de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux non soumis au régime du forfait, à toutes les sociétés émettant des actions et des obligations, aux compagnies d'assurances, aux personnes faisant le commerce des valeurs de bourse, aux Bourses de commerce, aux banques, et aux établissements de crédit, etc.

Nous ne chercherons pas à distinguer dans ce très rapide aperçu le droit de communication exercé par les agents des Contributions directes et celui exercé par les agents de l'Enregistrement.

Le droit de communication auprès des banques présente un certain intérêt eu égard à la nature des renseignements communiqués. La jurisprudence française a d'ailleurs eu tendance à élargir sans cesse son domaine d'application. Si le contrôle ainsi exercé présente surtout un intérêt dans la lutte contre la fraude intérieure, il permet également à l'Administration de relever un certain nombre de présomptions susceptibles de lui faire découvrir quelques évasions ; c'est ainsi que l'examen de registres et de bordereaux dressés pour le paiement des coupons de valeurs étrangères non abonnées peut lui faire découvrir quelques indices par les variations relevées d'une année à l'autre. Les comptes courants, les affidavits, les chèques, sont également des éléments utiles. L'importance de ce droit de communication a été renforcée encore par la loi du 9 mars 1937 (art. 156 *bis* du Code des Impôts directs) et par l'institution du borde-

reau de coupons. A ce propos nous avons eu l'occasion de voir que la diminution de la fraude intérieure sur les valeurs mobilières se répercutait automatiquement par une extension de l'évasion fiscale.

De toute façon, il est inutile de se faire des illusions sur la valeur de ce contrôle au point de vue des fraudes internationales. L'obscurité des textes, leur grand nombre, et le manque de liaison entre eux, n'ont pas été sans créer une atmosphère assez trouble autour de l'exercice de ce droit. Les évasions à l'impôt général peuvent continuer à se multiplier sans que leurs auteurs risquent d'être découverts ; la fraude des valeurs mobilières étrangères dont les coupons sont encaissés à l'étranger sera toujours une porte de sortie absolument sûre et aucun accroissement du droit de communication n'arriverait à entraver leur trafic.

Un service de vérifications et de recherches spéciales a été créé dans le but de permettre une vérification plus étroite des comptabilités. Son travail peut amener la découverte fréquente de transferts de bénéfices. Nous examinerons en détail ses méthodes de travail au chapitre suivant. Le petit nombre de ces « agents » spécialisés et la difficulté pour eux de s'adapter aux méthodes si complexes de la comptabilité moderne est le seul obstacle au fonctionnement parfait du service.

Section III

Les sanctions

Les administrations ont toujours voulu compléter leurs pouvoirs d'investigations par un certain nombre de mesures répressives destinées, soit à établir une imposition forcée, soit à effrayer le contribuable, en faisant courir des risques aux fraudeurs. Ces sanctions peuvent être, soit fiscales, soit correctionnelles ou pénales.

La première sanction qui s'impose est la rectification des déclarations, lorsque les différentes méthodes de contrôle mises en œuvre ont abouti à la découverte d'insuffisances ou de dissimulations ; elle a pour objet de percevoir les droits qui auraient été éludés si l'imposition avait été établie sur le chiffre déclaré. Comme le plus souvent la constatation des insuffisances nécessite l'accumulation d'informations d'origines différentes, elle n'intervient qu'après l'établissement d'une première imposition basée sur la déclaration elle-même.

Les insuffisances peuvent se présenter sous des aspects différents :

— ou bien elles sont formelles en nature et en quantité : omission en bénéfice d'un profit bien déterminé, d'un revenu d'origine certaine ; dans ce cas la procédure de redressement se limite à la notification au contribuable. En cas de désaccord soumis à l'appréciation des tribunaux administratifs, l'administration pourra apporter la preuve de l'insuffisance ; ceci est le cas le plus fréquent des découvertes de fraudes intérieures ;

— ou bien les insuffisances sont seulement présumées : si les moyens de contrôle autorisés n'ont révélé que la discordance entre les bénéfices ou les revenus accusés et les apparences ; ceci est le cas de la plupart des évasions que le contrôleur suppose sans pouvoir les préciser.

En matière d'impôt cédulaire, la procédure prévoit souvent l'intervention d'une commission chargée de dire à qui incombe le soin de faire la preuve.

Pour l'impôt général, il n'a pas été prévu d'organisme chargé de départager le contribuable et l'administration.

En fait, la charge de la preuve incombe toujours au fisc qui succombera le plus souvent puisqu'il ne dispose que d'éléments d'appréciation souvent incomplets et subjectifs.

La taxation d'office, sanction infligée au contribuable qui n'a pas souscrit à la déclaration exigée par la loi, ou

qui s'est abstenu de donner les éclaircissements réglementaires ou de produire les justifications exigées, renverse au contraire la charge de la preuve. Il suffit que l'administration puisse démontrer que le contribuable tombait sous le coup de cette obligation pour qu'elle soit en droit de taxer elle-même le bénéfice ou le revenu dans les limites raisonnables, en accord avec les faits réels ou apparents.

Si donc la taxation d'office est plus facilement applicable que la rectification dans les cas où l'administration soupçonne une évasion, elle sera sans doute moins fréquente car le contribuable qui dispose de revenus étrangers importants connaît souvent assez bien la loi fiscale pour éviter de se laisser mettre en état d'infériorité.

A la répétition des droits éludés, soit par défaut, soit par insuffisance de déclarations, s'ajoutent des majorations et des pénalités dont le taux varie avec la nature et le caractère de l'infraction. Le taux des majorations est en général de 25 %, il comporte des variations assez grandes avec un minimum lorsque le contribuable est de bonne foi et un maximum du double droit lorsque le contribuable est incapable d'établir sa bonne foi.

Les pénalités correctionnelles peuvent être appliquées en plus des sanctions fiscales lorsque les dissimulations présentent le caractère de manœuvres frauduleuses ; les amendes, même très élevées, n'ayant pas été un obstacle suffisant à la fraude et à l'évasion, le législateur a pu croire que la crainte de peines correctionnelles rendrait les contribuables plus honnêtes.

Les amendes peuvent varier de 1000 fr. à 5000 fr. et s'accompagnent, en cas de récidive, de peines d'emprisonnement variant de 1 à 5 ans, etc... Ces peines s'appliquent à l'auteur du délit aussi bien qu'à leurs complices. Un décret-loi du 8 juillet 1937 a aggravé la rigueur des sanctions

à l'égard de ceux qui font profession de tenir, ou d'aider à tenir les écritures comptables ; des amendes progressives leur sont appliquées en raison du nombre des infractions commises.

Quant à l'article 148 des lois codifiées, son but est de faire échec aux pratiques commerciales de l'évasion et d'empêcher l'activité en France des personnes chargées du trafic des coupons des valeurs étrangères. Il punit des mêmes peines « quiconque en vue de faire échapper à l'impôt tout ou partie de la fortune d'autrui s'entremet : soit en favorisant les dépôts de titres à l'étranger, soit en y encaissant ou y faisant encaisser, en y négociant ou y faisant négocier, des coupons ; soit en émettant ou en encaissant des chèques et tous autres instruments créés pour le paiement de dividendes, intérêts, arrérages, ou produits quelconques des valeurs mobilières ».

Si les peines de ce genre sont applicables à des intermédiaires tels que les agents de la Banque de Bâle arrêtés il y a quelques années, il est probable qu'elles s'appliqueront rarement à eux, car la découverte de cas semblables est rare, et lorsqu'elle est possible, la procédure à suivre est si complexe que l'administration a toutes chances d'être déboutée pour vice de forme.

*
* *

Tous ces moyens de contrôle et ces sanctions que nous venons de passer en revue ne peuvent donc guère aider l'Etat qui entreprend seul la lutte contre l'évasion fiscale. En effet, même s'ils conduisent tous à un renforcement extrême du contrôle à l'intérieur du pays, ils ne sont que très peu susceptibles de faire connaître à l'administration les agissements des contribuables qui ont eu recours à l'évasion : bien rares seront ceux qui laisseront apercevoir à l'intérieur du pays des traces de leurs opérations.

Le contrôle national est donc inefficace contre l'évasion, nous avons même vu combien il pouvait contribuer à l'accroître lorsque sa perfection grandissante gênait les fraudeurs de l'ancienne école.

Néanmoins, le contrôle intérieur présente de grands avantages dans tous les cas où se développent les traités d'assistance administrative que nous étudierons plus loin. L'établissement de ces traités suppose en effet que chacun des Etats contractants exerce aussi parfaitement que possible le contrôle de la matière imposable sur toute l'étendue de son territoire. Nous aurons donc à étudier alors à nouveau les méthodes de contrôle et en particulier les droits de communication nationaux comme condition probable du bon fonctionnement des traités d'assistance, mais cette recherche se fera selon une conception différente et sur un plan plus général.

Dans ce chapitre, nous avons voulu seulement exposer dans quelles mesures ces mêmes méthodes pouvaient servir à déceler les opérations frauduleuses qui s'étendent jusqu'à l'extérieur du pays. Nous aurons, dans notre troisième partie, au contraire, à montrer l'efficacité de ce même procédé de contrôle appliqué cette fois hors des limites de leur territoire, les traités d'assistance présumant une connaissance de ce qui se passe dans chaque Etat et la communication de ces renseignements à l'Etat voisin.

CHAPITRE III

LES MOYENS SPÉCIAUX DE LUTTE CONTRE L'ÉVASION FISCALE

Reconnaissant l'impuissance des mesures générales qu'il avait prises contre la fraude, le législateur a essayé de mettre au point un certain nombre de dispositions spécialement destinées à la lutte contre l'évasion.

Là encore, les systèmes échafaudés ne sont guère brillants. Aucune idée, aucun lien logique entre les diverses parties de ces constructions irrationnelles et fragmentaires. Une mesure est prise pour faire face à un besoin particulier qui a hypnotisé un haut fonctionnaire pendant quelques jours, et des trous considérables subsistent longtemps. L'empirisme règne encore en maître ; les résultats sont naturellement très faibles. Cette même situation se trouve dans la plupart des Etats, et cependant beaucoup d'entre eux reconnaissent l'importance de l'évasion, puisque certains sont allés jusqu'à diminuer l'imposition de catégories de contribuables pour les dédommager du fait qu'ils ne pouvaient pas se livrer à la fraude comme les assujettis d'autres catégories. « Ainsi, écrivait M. Boué¹, l'Italie ne taxe les traitements de ses fonctionnaires que pour les 4/8 et ceci, non pas tant pour avantager ces revenus du travail que pour que ne retombent pas sur eux les conséquences de l'évasion inévitable et prévue de la part des possesseurs

1. Boué, *op. cit.*, p. 38.

de revenus dissimulables. Même en Suisse, où l'esprit civique est très développé, l'évasion fiscale devient flagrante ; c'est ainsi que certains cantons attendent avec impatience la mort de tel millionnaire, car le chiffre d'une succession étant plus difficile à dissimuler que celui des revenus, la pluie d'amendes qui va s'abattre sur le patrimoine du *de cujus*, à raison des fraudes arriérées en matière d'impôt général, fera rentrer aussitôt une somme considérable dans la caisse de l'Etat. Bien mieux ! parfois des marchandages officieux ont lieu avec de riches étrangers quand ceux-ci veulent fixer leur résidence dans telle ou telle ville ; ils discutent à l'avance la somme à laquelle ils seront taxés. C'est le retour déguisé à l'abonnement de l'ancien régime ».

Sans aller à l'étranger, nous avons en France des cas analogues dont le plus typique est l'abaissement à 6 % pour la cédule des traitements et salaires, du taux général de 12 % appliqué aux autres cédules. Il s'agit là d'un avantage basé autant sur des considérations économiques ou sociales, que sur le désir d'imposer à un taux moins élevé les catégories de contribuables pour lesquelles la fraude est quasi impossible.

Nous avons pu, en examinant, dans le chapitre précédent, la lutte contre la fraude en général, ramener à deux types les principaux moyens dont dispose l'administration : d'une part, les éléments de contrôle qui lui parviennent pour ainsi dire spontanément, d'autre part ce qu'elle ne peut obtenir que par des investigations sur place.

Ici au contraire, nous serons obligé de constater que l'administration ne peut guère avoir à se déplacer. Comme elle ne peut constater les opérations frauduleuses que sur son propre territoire, elle n'aura que de rares occasions de déceler l'évasion de façon positive. Le plus souvent elle ne recueillera que de simples présomptions.

Le cas particulier du transfert de bénéfices est de ceux dont la découverte est la plus aisée en raison du contrôle

étendu qu'elle détient sur les comptabilités. Encore est-il que des savants camouflages peuvent compliquer la tâche des vérificateurs. Mais, faute de pouvoir contrôler dans les autres Etats, la preuve matérielle de l'évasion fera toujours défaut.

Une seconde remarque s'impose : il est bon de constater que les moyens spéciaux contre l'évasion ne diffèrent pas de ceux employés contre la fraude en général. Ils n'en sont le plus souvent qu'un développement plus rigoureux.

Parmi les textes élaborés, les uns tendent à permettre une meilleure connaissance de la matière imposable située hors des frontières : la législation des avoirs à l'étranger ; d'autres visent à suppléer à la connaissance insuffisante de cette matière imposable : emploi des signes extérieurs, redressement d'office des comptabilités laissant soupçonner des transferts de bénéfices à l'étranger ; d'autres enfin renforcent les pénalités : les amendes encourues en cas d'évasion fiscale sont ainsi beaucoup plus élevées que pour la fraude intérieure. Ces trois idées nous dictent le déroulement de ce chapitre. Pour les reprendre sous une forme plus réaliste, il est possible de dire : l'Administration fait d'abord confiance au contribuable ; elle lui demande de déclarer lui-même ce qu'il possède à l'étranger. Puis, voyant que sa confiance est assez mal placée, elle essaie de remédier à l'absence ou à l'insuffisance des déclarations. Enfin elle essaie de décourager ceux qui seraient attirés par les facilités de l'évasion en les menaçant de peines graves, si graves même que parfois elle se croit obligée de les adoucir un peu. Elle promet alors l'impunité au contribuable repentant... elle consent à l'amnistie pour tous ses errements passés, à condition qu'il se mette en règle dans un délai limité. Le fait que l'Administration soit obligée de reprendre régulièrement ce manège prouve son inefficacité.

Nous référant particulièrement ici encore à la législation française, nous examinerons successivement les règles ap-

plicables aux déclarations des avoirs à l'étranger, l'emploi complémentaire des signes extérieurs, la lutte contre les transferts de bénéfices, les avoirs à l'étranger et les droits de succession, les pénalités, et enfin les amnisties et pénalités spéciales.

Section I

La déclaration des avoirs à l'étranger

Comme les déclarations ordinaires, les déclarations spéciales pour les avoirs à l'étranger ont été considérablement étendues. Le contribuable doit actuellement donner des précisions extrêmes sur tous les biens qu'il possède en dehors du pays.

La loi d'impôt général sur le revenu prévoyait depuis longtemps déjà l'obligation d'une déclaration de cette nature¹; le Code des impôts directs de 1934, article 124, reproduisant intégralement le texte de l'article 90 du Code de 1926, portait :

« Toutes personnes de nationalité française domiciliées ou résidant habituellement en France, conservant à l'étranger des biens mobiliers, ou y possédant des biens immobiliers doivent fournir, dans le délai prévu à l'article 123, au contrôleur des Contributions directes, une déclaration détaillée, décrivant la nature, la valeur de ces biens et le revenu y attaché. Cette déclaration est obligatoire, que le contribuable soit ou non assujetti à l'impôt général. La déclaration, tant des différents éléments d'actif que du revenu, est faite sous la foi du serment ». La loi du 30 juillet 1936 a modifié la teneur de cet article, encore complété peu de temps après par la loi du 13 août 1936. — La nouvelle rédaction de l'article 124 est ainsi conçue :

1. Loi du 13 juillet 1925, art. 21.

« Toute personne de nationalité française, domiciliée ou résidant habituellement en France, conservant à l'étranger des biens mobiliers ou immobiliers, ou encore possédant en France des créances sur l'étranger productives d'intérêts ou qui ne sont pas représentées par des valeurs mobilières détenues en France, ou encore ayant conclu des conventions quelconques lui assurant des participations, intérêts ou revenus à l'étranger, directement ou indirectement, doit fournir chaque année, dans le délai prévu à l'article 123, au contrôleur des Contributions directes, une déclaration indiquant la valeur et la nature de ces biens, titres ou conventions et les revenus y attachés. Cette déclaration devra porter sur tous les revenus perçus à l'étranger pendant l'année précédente et, pour les capitaux, sur tous ceux qui se seront trouvés à l'étranger au cours de cette même année.

« Cette déclaration est obligatoire, que le contribuable soit ou non assujetti à l'impôt général. La déclaration, tant des différents éléments d'actif que du revenu, est faite sous la foi du serment.

« Pour l'application des dispositions ci-dessus, le droit de communication prévu aux articles 154 et 155 ci-après peut s'exercer par demande de copie des documents visés auxdits articles faisant mention des opérations effectuées pour le compte de toute personne physique ou morale.

« Les sanctions applicables en cas de refus de communication sont celles de l'article 156 ci-après. Au cas de renseignements sciemment inexacts, les contrevenants sont passibles des peines prévues à l'article 133 ci-après ».

Nous examinerons successivement quelles sont les personnes assujetties à la déclaration, quels sont les biens qu'elles doivent déclarer et enfin quelle est l'utilisation de ces déclarations par l'administration et quels sont les moyens de contrôle.

I. — Il est curieux de constater que la déclaration des avoirs à l'étranger est réclamée seulement aux personnes qui remplissent une double condition : être français et être domicilié en France. C'est là le seul texte de loi fiscale qui accouple les deux notions d'allégeance politique et d'allégeance économique. Le principe essentiel de notre impôt sur le revenu est en effet celui de l'allégeance économique : le fait d'être lié au territoire français par un domicile, une résidence ou même un simple séjour, rend imposable à l'impôt général, le fait d'exercer une activité sur ce même territoire rend imposable aux impôts cédulaires. L'impôt est donc exigé de toutes les personnes qui ont une attache étroite et ainsi définie avec notre économie nationale, sans qu'on ait jamais à considérer sa nationalité. Pourquoi, dès lors, faire intervenir cette notion lorsqu'il s'agit de biens possédés à l'étranger ? Le résultat est que, d'une part, le Français habitant définitivement l'étranger n'est pas assujéti à la déclaration, ce qui est normal puisqu'il n'est pas imposable à l'impôt général, et d'autre part, les étrangers habitant en France, bien qu'imposables à l'impôt général, ne sont pas assujettis à la déclaration spéciale des avoirs à l'étranger. La notion d'allégeance économique commande seule le fait de l'imposabilité ; l'allégeance politique intervient, elle, pour les formalités. Il y a là une véritable cause d'inégalité de traitement, assurant aux étrangers une condition plus favorable qu'aux nationaux.

Avant 1936, les étrangers domiciliés en France étaient eux aussi obligés de déclarer leurs revenus en provenance de l'étranger mais ils devaient le faire seulement dans leur déclaration ordinaire pour l'impôt général (en effet, pour pouvoir établir cet impôt, il fallait connaître l'ensemble de leurs revenus quelle qu'en soit l'origine). La différence de traitement entre Français et étrangers domiciliés en France aboutissait en somme à la nuance suivante : le Français devait fournir à l'administration non

seulement le chiffre de ses revenus provenant de l'extérieur, mais encore le montant en capital de ses avoirs, tandis que l'étranger ne devait faire connaître que le chiffre de ses revenus extérieurs. Il y avait donc entre eux égalité devant l'impôt (en vertu du principe de l'allégeance économique) et inégalité dans le contrôle et les formalités (en vertu du principe de l'allégeance politique).

La situation des étrangers non domiciliés en France, mais y possédant une ou plusieurs résidences était différente : ils étaient imposables forfaitairement, le chiffre de leurs revenus étant fixé à 7 fois la valeur de leur loyer, à moins que leurs revenus de provenance française ne soient supérieurs à ce chiffre. Le désir d'établir un impôt sur le revenu global cédait le pas à celui de ne pas rendre trop criantes les doubles impositions de cette catégorie de redevables qu'on pouvait supposer déjà assujettis dans leur pays.

La loi du 31 décembre 1936, modifiant l'article 114 du Code étend ces modalités à tous les étrangers en France, même lorsqu'ils y sont domiciliés. C'est une nouvelle atteinte au principe de l'allégeance économique et à la logique. Autrefois, pour les personnes domiciliées on ne faisait aucune différence selon la nationalité (sauf pour la formalité de la déclaration des avoirs à l'étranger) ; elles étaient toutes imposables d'après l'ensemble de leurs revenus de toutes provenances. Avec le nouveau texte, tous les étrangers, qu'ils aient leur domicile ou seulement leur résidence en France, bénéficient de l'imposition forfaitaire basée sur cinq fois la valeur de leur loyer, base inférieure dans la majorité des cas au revenu réel. Ainsi s'accroît l'inégalité de traitement entre Français et étrangers : il n'y a plus, à proprement parler, d'impôt général sur le revenu pour les étrangers. Pour eux, le forfait n'est écarté que dans le cas où leurs revenus d'origine française excèdent 5 fois le loyer. On ne tient plus compte de leurs revenus extérieurs (même pour les étrangers domiciliés qui, de ce fait, ne sont vraisem-

blement pas assujettis à un impôt général dans un autre pays). C'est ce qu'on peut appeler une évasion légale, puisque des revenus appartenant à des individus dépendant économiquement d'un Etat ne sont pas imposables dans cet Etat à un impôt qui a la prétention d'être établi sur le revenu global.

La distinction qui est ainsi faite, actuellement, entre Français et étrangers domiciliés en France est assez choquante ; que le législateur soit hanté par le souci d'éviter la double imposition ou qu'il soit découragé par la difficulté du contrôle cela ne devrait pas avoir pour conséquence de favoriser certains individus et laisser peser une plus lourde charge sur les épaules des nationaux.

La déclaration des avoirs à l'étranger étant rattachée à l'assiette de l'impôt général, on s'explique qu'elle ne soit pas exigée des personnes morales, non assujetties à cet impôt. Il eût été, cependant, fort intéressant de connaître la nature et l'importance des biens que les sociétés possèdent à l'étranger, ne fût-ce que comme moyen supplémentaire de lutter contre l'évasion fiscale. Sans compter qu'une telle déclaration offrirait d'autres avantages d'ordre extra-fiscal : par exemple, à titre de documentation d'ordre économique. Sous cet angle, elle trouverait plus naturellement sa place dans un système de contrôle des changes ou même dans un contrôle des opérations bancaires, complété par une surveillance générale des investissements, ce qui n'empêcherait pas de l'utiliser en matière fiscale.

II. — Les déclarations que sont tenus de produire les contribuables français doivent contenir une énumération complète, non seulement de leurs biens meubles ou immeubles, possédés à l'étranger, mais aussi de leurs biens incorporels, droits divers et contrats susceptibles de procurer des revenus ; sont tenus d'y figurer les capitaux n'ayant séjourné qu'une partie de l'année à l'étranger. Cette dernière

disposition concernant les avoirs à court terme était susceptible d'atteindre un grand nombre de personnes se livrant à des opérations commerciales ou professionnelles avec l'étranger. Mais, l'administration, s'appuyant sur les travaux préparatoires du Parlement¹, a décidé de ne pas exiger la déclaration des avoirs de l'espèce lorsqu'ils se rattachent à des opérations professionnelles normales et courantes, eu égard à leur caractère accidentel et temporaire, à la condition qu'elles soient traduites dans la comptabilité de l'entreprise sise en France. Cette restriction qui ne figure pas explicitement dans le texte légal a le tort d'affaiblir la surveillance des avoirs à l'étranger, puisque certains d'entre eux ne pourront être connus qu'à l'occasion de vérifications de comptabilités. Les avoirs de caractère privé placés sous le couvert d'opérations commerciales risquent de n'être découverts qu'accidentellement.

Les avoirs bloqués dans certains pays ayant institué un contrôle des changes — exception faite pour les créances commerciales — doivent être compris dans la déclaration pour leur valeur, au cours du change, à la date de leur rapatriement ou du 31 décembre.

Si la question de la situation à l'étranger d'un avoir ne se pose pas pour les biens matériels comme les immeubles les stocks d'or, de pierres précieuses, les collections, etc... elle est au contraire assez débattue en matière de titres et de valeurs mobilières. La territorialité de ces valeurs est, en effet, très délicate à déterminer, étant donné la variété de leurs formes et leur extrême mobilité.

Les instructions ministérielles et administratives ont tracé un certain nombre de règles desquelles il résulte que la situation territoriale des titres tant français qu'étrangers dépend à la fois de la nationalité de la personne — morale ou physique — sous le couvert de laquelle ils sont déposés

1. Circulaire du 28 janvier 1937, n° 2107.

et de diverses conditions relatives à leur caractère représentatif, au mode de paiement de leurs intérêts ou dividendes, à la possibilité d'exercice du droit de communication à l'égard du dépositaire.

Néanmoins, selon certaines réponses ministérielles ¹, les valeurs mobilières étrangères ne tombent pas sous le coup de la déclaration dès l'instant qu'elles sont détenues en France.

Ce manque de précision, la facilité de toucher les coupons au dehors, l'inanité de tout contrôle, enlèvent tout intérêt à la prolongation des discussions au sujet de ce que doivent contenir ces déclarations, puisque rien — ou presque — ne peut forcer les contribuables à les faire consciencieusement.

Une des évasions les plus répandues ² est la création de sociétés de gestion ou de holding dont le rôle est de camoufler la possession à l'étranger de biens mobiliers ou immobiliers. Ces organismes ne servant qu'à dissimuler la véritable identité du possesseur réel des biens, l'administration fait abstraction de l'existence de la personne morale pour astreindre à la déclaration de ces biens les personnes physiques qui en sont les détenteurs réels.

La déclaration est faite « sous la foi du serment ». Le rapporteur général de la Commission des finances de la Chambre justifiait cette disposition, le 28 février 1925, en proclamant que la sincérité de la déclaration serait considérée comme affirmée « sur l'honneur et dans des termes qui entraînent, le cas échéant, les sanctions des articles du Code pénal punissant le faux serment ».

Le législateur n'a recours à la solennité et aux menaces que s'il se rend compte de l'inefficacité de ses textes. Une étude rapide des pouvoirs donnés à l'administration en

1. Rép. min. à M. Fournier-Sarlovèse, *J. off.*, 17 juillet 1931, Déb. Chambre p. 3715, n° 13019.

2. V. I^{re} partie, Chap. III, p. 113.

matière d'avoirs à l'étranger va montrer dans quelle mesure ils sont inopérants.

III. — Tout d'abord, l'administration est à peu près désarmée par l'absence de déclaration. Pour agir, il lui faudrait des preuves irréfutables de la possession d'avoirs à l'étranger non déclarés. Seul, le hasard peut les lui fournir, car le dissimulateur n'aura pas manqué de faire disparaître les indices de cette possession.

S'il y a déclaration inexacte, elle peut demander des éclaircissements dans l'espoir d'étayer ses soupçons ; mais il lui sera bien difficile d'obtenir par ce moyen des recoupements assez précis lui permettant d'exploiter les discordances relevées entre la déclaration et les explications complémentaires.

La loi du 13 août 1936, article 3, a encore étendu les pouvoirs de contrôle de l'administration en cette matière ou, du moins, lui en a facilité l'exercice, en prévoyant que les entreprises visées aux articles 154 et 155 du Code seront tenues de fournir, sur demande, « copie des documents faisant mention des opérations effectuées pour le compte de toute personne physique ou morale ». Le rapporteur général de la Commission des finances du Sénat a précisé la portée de cette disposition en ces termes¹ :

« Il s'agit d'obtenir que le droit de communication des agents du fisc, droit qui, actuellement, ne s'exerce qu'avec le déplacement de ces agents au siège des entreprises contrôlées, puisse être remplacé par une communication que lesdites entreprises adresseraient à l'Administration..... En exigeant une copie des documents en question, nous n'imposons aux entreprises qu'une obligation précise et réalisable. Nous leur évitons d'engager leur responsabilité dans l'interprétation des opérations de leurs clients. Bien

1. *J. off.*, 14 août 1936, Débats Sénat, p. 1312.

entendu, le texte ne se conçoit que pour des vérifications individuelles ».

Il ne faut pas, cependant, s'exagérer la portée du nouveau texte. Les procédés de camouflage subsisteront toujours : recours à des officines spécialisées ; emploi, par les assujettis eux-mêmes, de subterfuges plus ou moins ingénieux pour déguiser leur identité etc.

Pour resserrer les mailles du filet tendu contre l'évasion, l'administration ne manque pas d'utiliser au mieux sa documentation. C'est ainsi que les déclarations d'avoirs à l'étranger reçues par les Services de l'impôt direct sont transmises en copie intégrale à ceux de l'Enregistrement qui les utilise pour la perception de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et le contrôle des déclarations de succession. La liaison établie entre ces deux Régies permettra, sans doute, de découvrir quelques dissimulations résultant d'une imprévision du fraudeur. Mais, il est évident que l'efficacité très relative du contrôle se manifesterait au même degré, quelle que soit la matière imposable en jeu.

Section II

Les signes extérieurs dans le contrôle des déclarations

Nous avons vu au chapitre précédent que les signes extérieurs étaient employés pour l'assiette de l'impôt, tantôt comme moyens de contrôle d'ordre général, tantôt comme procédé de taxation forfaitaire à l'égard de certaines catégories de redevables.

Dans quelle mesure peuvent-ils être utilisés plus particulièrement pour déceler l'évasion fiscale ou y parer le cas échéant ? C'est ce que nous allons essayer de préciser.

I. — *Moyen de contrôle.* — Si les revenus d'origine intérieure d'un contribuable peuvent être déterminés avec une précision suffisante, la comparaison de leur somme avec les dépenses ostensibles peut faire présumer l'existence d'une source étrangère de revenus.

C'est à peu près le seul indice qu'on puisse tirer de ce procédé de vérification. On peut le comparer à une épreuve de cuti-réaction qui établira que le sujet a subi l'imprégnation microbienne mais ne fournira aucune indication sur l'étendue de l'infection.

S'il y a eu déclaration d'avoirs à l'étranger, le sondage par les signes extérieurs décèlera la probabilité d'omissions.

Mais, de toutes façons, il faudra recourir à d'autres moyens de recherche pour découvrir la nature et l'importance des biens dissimulés.

En somme, les signes extérieurs n'offrent que des ressources insignifiantes pour lutter contre l'évasion.

Ajoutons que ce genre de fraude sera rarement pratiqué par le petit et le moyen contribuable à l'égard desquels les signes extérieurs donnent, généralement, une évaluation assez approchée des revenus globaux.

Les personnes disposant d'importants revenus sont à peu près les seules aptes à constituer des biens productifs hors frontière. Mais, le plus souvent, ils en auront également dans leur propre pays et les revenus qu'ils en tirent suffisent, la plupart du temps, à représenter leurs dépenses ostensibles. Les signes extérieurs seront donc tout à fait inopérants à l'encontre de cette catégorie de contribuables.

II. — *Moyen de taxation.* — Le seul signe extérieur de richesse adopté comme mode de taxation forfaitaire est la valeur locative de la ou des résidences des non domiciliés français ou des étrangers. Il est loin de procurer l'impôt qui serait obtenu si on le calculait soit sur les revenus réels, soit même sur les dépenses ostensibles des assujettis de ce genre.

Dans l'esprit de la législation actuelle, la taxation forfaitaire ne tend donc pas à atteindre des revenus de provenance étrangère ; elle semble, au contraire, les écarter systématiquement. C'est l'évasion légale.

La question de taxation forfaitaire peut sembler hors sujet dans cette partie de notre étude qui a trait, essentiellement, aux moyens de lutte contre l'évasion.

Cependant, notre but étant de rechercher un perfectionnement du système fiscal et une meilleure répartition de l'impôt, il n'est pas sans intérêt de montrer ici les faiblesses de la législation sur ce point particulier et de suggérer ce qui, à notre sens, serait susceptible d'y remédier.

L'article 78 de la loi du 31 mai 1933 a institué la déclaration des signes extérieurs. Il énumère ceux que le contribuable est tenu d'y mentionner et dont voici le détail :

« Loyer (charges comprises) ou valeur locative et adresse de l'habitation principale, des résidences secondaires, permanentes ou temporaires, en France ou hors de France et de leurs dépendances ;

Domestiques du sexe féminin ;

Domestiques du sexe masculin ;

Voitures automobiles de tourisme et puissance de chacune d'elles ;

Yachts de plaisance, port d'attache et puissance ou nombre de tonneaux de chacun d'eux ;

Aéronefs de tourisme et puissance de chacun d'eux ;

Situation et contenance des chasses possédées par le contribuable ou dont il a des parts ou des actions ;

Ecuries de courses avec le nombre de chevaux ».

L'article 121 du décret du 20 juillet 1934, en exécution des prescriptions de l'article 10 de la loi du 6 juillet 1934 portant réforme fiscale, a fait disparaître de l'énumération des signes extérieurs dont la déclaration est obligatoire les yachts, les aéronefs, les chasses et les écuries de courses.

Remarquons tout d'abord que ces éléments sont préci-

sément ceux qui dénotent un grand train de vie et, par conséquent, de gros revenus. Cette suppression signifie que l'administration a estimé impraticable le contrôle des revenus importants par les signes extérieurs.

Réduite aux seuls indices maintenus, la déclaration des signes extérieurs n'a d'utilité pratique qu'à l'égard des petits et moyens contribuables qui, nous venons de le faire remarquer, ne sont guère en mesure de pratiquer l'évasion fiscale. En revanche, les possesseurs de yachts, d'aéronefs, de chasses et d'écuries de courses disposent de revenus assez élevés pour avoir intérêt à mettre leurs biens à l'abri des indiscretions du fisc. Certains de ces éléments du train de vie ne sont-ils pas, par eux-mêmes, d'excellents moyens matériels pour se livrer au transfert des biens à l'étranger ? Il nous paraît donc utile de les reprendre, non seulement comme moyen de contrôle, mais aussi, comme base de taxation forfaitaire et d'en faire l'application, sans distinction aux domiciliés, aux non-domiciliés et aux étrangers, sous réserve, à l'égard de ces derniers, de modalités spéciales afin d'éviter des surimpositions.

Le projet sur lequel la loi du 31 mai 1933 a été élaborée prévoyait un mode de calcul de revenu forfaitaire en fonction des divers indices du train de vie qui ont été finalement retenus comme simples éléments de la déclaration des signes extérieurs. Le Parlement n'a pas eu la hardiesse de l'adopter. Ne serait-ce que pour faire disparaître l'inégalité des charges fiscales entre non domiciliés et domiciliés qui règne au détriment de ces derniers, une telle mesure mérite d'être prise en considération.

Les indices de luxe dont nous venons de parler n'ont figuré que dans les déclarations souscrites en 1934. Si, depuis cette année, leur mention était restée obligatoire, l'administration posséderait, à l'heure actuelle, une documentation statistique intéressante ; judicieusement confrontée avec les revenus des possesseurs de ces éléments, elle

permettrait, sans doute, d'élaborer des barèmes de taxation forfaitaire mieux en rapport avec la situation de fortune des redevables.

Section III

La lutte contre les transferts à l'étranger

Nous avons expliqué au chapitre III de notre première partie en quoi consistait cette forme d'évasion susceptible d'être pratiquée par les entreprises étendant leur activité sur plusieurs pays.

Les transferts de bénéfices sont à redouter tant des entreprises dont l'établissement principal est dans le pays, avec des agents, des succursales ou des filiales à l'étranger, que de celles qui, ayant leur siège au dehors, ne donnent prise à l'impôt que par leurs ramifications sur notre territoire. Pour l'administration, la nuance entre ces deux catégories de contribuables réside dans l'étendue des moyens de contrôle : avec les premières, elle aura généralement à sa disposition la comptabilité globale de l'affaire ; avec les secondes, ses moyens d'investigation seront, le plus souvent, limités aux seules opérations faites par l'organisme installé sur notre territoire, et traduites, parfois, dans une comptabilité rudimentaire. Elle sera donc nettement désavantagée en pareil cas.

Avant d'examiner quel parti l'administration peut tirer des documents comptables soumis à son contrôle, quand il s'agit d'entreprises internationales, voyons dans quelle mesure elle pourra s'assurer du caractère véritable des organismes secondaires de celles-ci. La question se pose aussi bien pour les manifestations d'activité en France de firmes étrangères que pour les opérations effectuées sous diverses formes à l'étranger par des firmes françaises.

Nombreuses sont les combinaisons qui permettent à de telles entreprises d'éluder tout ou partie de l'impôt dans un pays. Il est fort probable qu'elles ont des causes diverses : risques de double imposition, taux d'impôts et de droits susceptibles d'entraver le développement des affaires, moyen de franchir les barrières élevées par un pays pour protéger ses propres industries etc... Certains Etats n'ont-ils pas été jusqu'à prétendre frapper l'ensemble des bénéficiaires d'une entreprise étrangère ne disposant chez eux que d'un établissement secondaire ou un simple organe d'administration ? Les procédés de camouflage employés pour éluder l'impôt peuvent donc n'être qu'une réaction normale des intérêts privés contre les exagérations du fisc.

La multiplicité des normes juridiques susceptibles de couvrir l'activité dans un pays a contribué à embrouiller le problème et à favoriser l'évasion à la faveur de cette confusion.

Nous avons déjà vu comment certaines évasions ont été évitées par l'extension donnée à la notion de domicile : résidence habituelle, puis séjour principal, afin d'atteindre un plus grand nombre de sujets.

En matière d'entreprises internationales, la tâche est plus vaste et d'intérêt plus grand. Les Codes fiscaux des différents pays, les traités de double imposition s'efforcent de définir congrûment l'établissement stable, la succursale, la filiale, le bureau d'affaires, la maison d'achats, l'agent autonome, le préposé, etc... Des constructions juridiques dont l'équilibre paraît bien précaire ont été échafaudées. Elles ont trouvé un accueil assez large dans les traités sur la double imposition pour que nous nous dispensions de les reproduire ici.

Les lois étant conçues d'après des principes généraux, les administrations ont pour rôle de les appliquer à chaque cas particulier ; ce n'est pas toujours facile étant donné la complexité croissante des situations dont la tendance

naturelle est de s'adapter au mieux des intérêts en cause.

Il faut tenir compte, également, de la diversité des interprétations qui peuvent naître selon l'angle sous lequel on se place, selon l'esprit dans lequel les lois ont été élaborées ; de telles divergences se rencontrent non seulement entre Etats, mais aussi entre services d'un même Etat.

Nous croyons pouvoir synthétiser les conceptions qui se font jour sur le problème de l'imposition des entreprises internationales en les ramenant à trois types fondamentaux :

a) Rectifier la norme juridique. — L'administration recherchera si, derrière l'organisme en cause, ne se dissimulent pas d'autres individualités exerçant dans le pays une activité propre donnant lieu à la perception de l'impôt : par exemple, assujettir la société-mère à travers sa filiale considérée comme un simple préposé.

b) Rectifier le statut économique. — L'administration considérera l'activité globale de l'entreprise internationale et imputera à l'organisme qu'elle entretient dans le pays une part des résultats d'ensemble en fonction de la nature et de l'importance de ses opérations territoriales.

c) Fixer empiriquement la base de l'impôt. — Faute de pouvoir appliquer l'un ou l'autre des deux systèmes précédents, on emploiera l'évaluation par comparaison avec des entreprises nationales reconnues indépendantes et se livrant à des opérations similaires.

Il va de soi que cette classification n'est pas rigide ; ces procédés sont parfois employés concurremment. Si, en Grande-Bretagne la première conception est la plus usitée, la seconde marque la tendance de l'Allemagne. En France, la troisième est consacrée par des textes législatifs, mais, les deux autres y sont implicitement prescrites, par suite de l'existence de plusieurs natures d'impôts pouvant donner lieu à des procédés d'évasion différents. C'est ainsi qu'en France, il n'est pas rare qu'en matière d'impôt sur le revenu

des valeurs et capitaux mobiliers et d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux les deux Régies chargées respectivement de leur assiette aboutissent, pour un même cas, à des solutions différentes¹.

Une des premières difficultés rencontrées par le fisc a été ce qu'on pourrait appeler « l'évanouissement » des entreprises étrangères ayant opéré au grand jour dans le pays : le bureau, le magasin, l'usine qu'elles exploitaient directement ou sous forme de succursale sont passés aux mains d'une société de nationalité française, indépendante, en apparence. L'administration ne pouvait plus taxer que cette dernière : l'entreprise étrangère ayant complètement disparu de la scène se trouvait hors d'atteinte.

En matière de bénéfices industriels et commerciaux, le lien de subordination de telle filiale à la société-mère permet de frapper les bénéfices éventuellement transférés, en rectifiant les résultats comptables de l'entreprise française.

Mais, l'Administration de l'Enregistrement ne mettant pas en cause les opérations comptables intervenues entre la société-mère et la filiale, l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers pouvait être éludé, la première n'ayant plus « pour objet des biens mobiliers ou immobiliers situés en France² » et la seconde pouvant se présenter en déficit continu.

Pour faire cesser cet état de choses, il a fallu étendre la notion des « biens » exploités par les sociétés étrangères. Fixée par une jurisprudence constante, la conception actuelle peut se résumer ainsi : si une société étrangère effectue un simple placement en France en achetant des valeurs quelconques, elle n'est pas passible de l'impôt. Au

1. Un effort d'harmonisation des doctrines des deux Régies a déjà été tenté sur diverses matières. Il mériterait d'être poursuivi sur le point particulier des transferts de bénéfices à l'étranger.

2. Décret du 6 décembre 1872, art. 3.

contraire, si elle souscrit une part importante des titres d'une société française ayant même objet ou un objet complémentaire du sien et, par suite, s'en assure la direction effective, elle est considérée comme disposant d'une exploitation en France passible de la taxe.

Cette voie a été ouverte par un arrêt de la Cour de cassation du 29 juillet 1913¹. Elle est définitivement consacrée par deux arrêts rendus le 29 juin 1937 dont voici les attendus caractéristiques ;

« 1^{er} arrêt. — ... Attendu qu'il résulte des constatations du jugement que, dans le but de se procurer les matières premières qui lui sont indispensables, la bauxite et l'alumine, la société suisse pour l'industrie de l'aluminium... a une participation tant financière qu'administrative dans deux sociétés françaises ; ... qu'elle possède la quasi totalité des actions de chacune de ces sociétés et que la majorité dans leurs Conseils d'administration appartient aux membres de son Conseil d'administration ; que, dès lors, le Tribunal a déduit à juste titre qu'en s'assurant dans ces circonstances de fait la direction et le contrôle desdites sociétés françaises, la société suisse n'a pas procédé à un simple placement de ses capitaux disponibles ; qu'elle est venue acquérir des biens en France pour profiter des ressources du pays et y développer son industrie, réalisant ainsi dans le cadre de son activité industrielle une exploitation de biens en France la rendant imposable sur le revenu des capitaux mobiliers ».

2^e arrêt. — ... « Attendu qu'il résulte des circonstances

1. M. Sénéchal (*op. cit.*, p. 71) analyse ainsi cet arrêt, affaire Stützi, Cass., 29 juillet 1913 : « Une société anonyme suisse fonde en France, au moyen de directeurs, une société en nom collectif chargée d'exploiter son usine et elle s'attribue 80 % des bénéfices ainsi que la signature sociale. Le fisc réclame à la société suisse l'impôt sur le revenu des actions à raison des « biens » de la nouvelle société. La Cour de cassation lui donna gain de cause et, en vertu des principes mêmes de notre droit civil, nia la personnalité de la société française pour raison de fraude à la loi fiscale ».

de la cause et des constatations du jugement que la société Swift de Chicago et la société française ont le même objet ; que la société Swift française a été constituée par les dirigeants de la société américaine qui possède d'ailleurs 955 actions sur 1000 composant le capital social ; que la société française elle-même a reconnu sa qualité d'intermédiaire de la société étrangère... que, dès lors, la société américaine exploitant en France son industrie par l'organe de la société française est assujettie à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières au même titre que toute société française... ».

Deux conditions sont donc jugées indispensables par la jurisprudence française : une similitude de but entre les deux entreprises française et étrangère ; un contrôle exercé sur la société française par la société étrangère.

La position française a une certaine analogie avec l'« Organtheorie » de l'Administration allemande. Sans nous étendre sur celle-ci, indiquons seulement que la participation au capital ne doit pas être le seul critérium de la liaison entre deux affaires. Les modalités les plus diverses usitées dans les contrats commerciaux suffisent souvent à mettre une entreprise dans une situation de complète dépendance à l'égard d'une autre.

La plupart des auteurs ont critiqué cette doctrine jurisprudentielle génératrice de double imposition¹. Leurs critiques ne sont plus fondées depuis que les tribunaux, par une évolution récente, se désintéressent de l'imposition de la filiale française pour ne plus considérer que celle de la société-mère. C'est ainsi que l'arrêt Swift déjà cité, constate que, seule, la société étrangère est imposable et que l'administration a renoncé à ses prétentions à l'égard de la société française.

1. Cf. arrêt Trib. Seine, 9 mars 1928, *Electro-outillage* dans lequel il est possible de constater à la fois l'imposition de la société-mère étrangère et de la filiale située en France.

La responsabilité de toutes les difficultés qui surgissent dans cet ordre d'idées doit, en réalité, être mise au compte de la notion qui s'est cristallisée sur le mot de « filiale » et qui constitue une monstruosité fiscale.

La définition de la filiale repose sur une contradiction qui a permis de l'exploiter habilement : c'est, au point de vue juridique, une entreprise douée de la personnalité, donc, théoriquement, indépendante ; mais, économiquement parlant, elle n'est qu'un organisme subordonné, aussi étroitement soumis à la société-mère qu'une simple succursale. La seule différence réside dans le mode de subordination ; au lieu d'être directe, la dépendance s'obtient par l'intermédiaire des capitaux, des débouchés, du personnel directeur.

Naturellement, cette contradiction fait le jeu des contribuables habiles qui ne manquent pas d'invoquer tantôt le caractère juridique, tantôt l'aspect économique selon les besoins de la cause. On en trouve un exemple frappant dans l'arrêt Swift du 29 juin 1937 : « Attendu... que la société française... ayant déclaré qu'elle avait toujours agi en qualité d'agent de la société étrangère, de manière à écarter l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires à ses ventes et à la limiter au montant de ses commissions... ». Vis-à-vis de l'Enregistrement, elle invoquait, au contraire sa personnalité et son indépendance.

On constate non sans étonnement qu'en dépit, sinon de la mauvaise foi, du moins de l'habileté de certains contribuables, le fisc persiste à s'attacher à la notion de filiale et à en faire usage dans ses textes, au risque de faire naître des difficultés. La convention franco-américaine du 27 avril 1932, promulguée le 2 octobre 1935 en est un exemple frappant. On lit, en effet, au Protocole de cet instrument, au paragraphe 3^o qui définit l'« établissement stable » :

« Le terme *établissement stable* désigne les succursales, exploitations minières et pétrolifères, fabriques, ateliers,

magasins, bureaux, agences et autres centres fixes d'affaires, mais ne comprend pas les filiales ».

et plus loin :

« Mais le fait pour une entreprise de l'un des Etats d'avoir des relations d'affaires dans l'autre Etat par l'intermédiaire d'un commissaire ou courtier vraiment autonome ne permet pas de considérer cette entreprise comme ayant un établissement stable dans ce dernier Etat ».

Un curieux rapprochement s'impose entre le cas Swift et le texte précité. A tout le moins, il prouve l'habileté des négociateurs américains de la Convention.

Ainsi, la société filiale échappe expressément à la notion d'établissement stable, malgré sa dépendance économique, et à celle de subordonné en raison de sa personnalité juridique.

C'est dans le but d'éviter de tels inconvénients que certains Etats refusent de faire une distinction entre les établissements, succursales, agence, filiale ou autre forme juridique pour ne retenir que la notion d'unité économique (*Wirtschaftliche Einheit*). De nombreuses décisions du tribunal financier allemand ont formé cette doctrine connue sous le nom de « *Organtheorie* »¹.

Une autre conception envisage la détermination du bénéfice d'un organisme en partant des résultats d'ensemble de l'entreprise internationale. Les transferts de bénéfices d'un établissement apparaissent alors plus nettement et les corrections sont plus faciles à opérer. Mais, ce procédé suppose la possibilité d'obtenir la totalité des éléments comptables, ce qui n'est réalisable que rarement. Elle est praticable dans des Etats fédérés (Etats-Unis, par exemple) lorsque des moyens spéciaux ont été prévus pour atteindre les entreprises sur l'ensemble du territoire fédéral.

1. *Reichsfinanzhof*, 23 novembre 1926 ; 11 octobre 1928 et 16 novembre 1930. Cf. J. Löffler, *Die Organtheorie im Steuerrecht*, « *Deutsche Steuerzeitung* », janvier 1930.

En cas d'impossibilité absolue de recourir à ces procédés, l'administration française a prévu le mode d'évaluation par comparaison, d'après le critérium des rapports entre personnes indépendantes.

L'article 20 du Code général des Contributions directes (art. 76 de la loi du 31 mai 1933) relatif à l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est ainsi conçu :

« Pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France.

« A défaut d'éléments précis pour opérer les redressements prévus à l'alinéa précédent, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement ».

Nous allons examiner, sur quelques cas-types, les conditions d'application de ce texte.

Une société française vend à l'étranger les produits qu'elle fabrique par l'intermédiaire d'une succursale installée hors de France; elle doit l'impôt sur les bénéfices provenant de la fabrication et sur ceux des ventes à sa succursale, mais non sur le bénéfice provenant de la revente par cette dernière. Les prix facturés par la société française à ses succursales étrangères doivent correspondre aux tarifs qui seraient pratiqués avec des clients indépendants. S'ils apparaissent minorés, l'administration devra les rehausser. Pour déterminer la quotité du rehaussement,

elle pourra se baser sur les ventes faites aux clients libres. A défaut, elle appliquera les tarifs d'entreprises similaires. Mais, quelle que soit la firme à laquelle on emprunte le tarif, une première difficulté se rencontrera, car il est fréquent que les entreprises pratiquent des tarifs différents suivant l'importance de leurs clients ou pour d'autres considérations difficiles à interpréter.

Prenons maintenant le cas d'une entreprise fabriquant ses produits à l'étranger et possédant un établissement de vente en France. Le bénéfice taxable dans notre pays est celui que l'établissement réaliserait en s'approvisionnant chez des fournisseurs indépendants. Pour rectifier, le cas échéant, le bénéfice déclaré, l'administration peut retenir, comme prix d'entrée de la marchandise, son prix de revient majoré du bénéfice de fabrication et de vente en gros. Ce serait le procédé le plus exact, mais on voit immédiatement que ces éléments de base lui échappent puisqu'incontrôlables sur notre territoire. Le recours aux prix d'achat pratiqués par des entreprises similaires rencontrera les mêmes difficultés que celles dont il a été question dans l'exemple précédent.

Dans le cas d'une maison française disposant d'un bureau d'achats à l'étranger, le bénéfice réalisé en France devra correspondre à celui qui serait obtenu si ladite maison se procurait ses marchandises par l'intermédiaire d'un commissionnaire-importateur¹. L'article 20 autorisera l'administration à réviser les frais et commissions d'un montant excessif imputés au bureau d'achats, ou bien à rectifier les prix de revient en partant des factures, majorées d'une commission normale d'importation. Mais, qui dit que les factures ne seront pas majorées après entente entre le

1. Pour la lutte contre l'évasion réalisée par les bureaux d'achats à l'étranger, voir la jurisprudence allemande au *Reichssteuerblatt*, 1935, p. 148.

fournisseur et le préposé du bureau, en accord avec sa maison ? Tout contrôle de cet ordre est impossible.

L'administration reconnaît que l'établissement français d'une entreprise étrangère est en droit de prendre en charge une quote-part des frais généraux du centre de direction et de la dette obligataire, le cas échéant. Mais, elle doit s'assurer que ces charges correspondent à des services effectivement rendus par l'organe central. L'appréciation, à n'en pas douter, sera particulièrement délicate. Faute de moyens, elle aura recours au système de comparaison.

On est donc fondé à faire quelques réserves sur l'efficacité des moyens de contrôle pratiqués en France. Le travail préliminaire qui consiste à apprécier si la comptabilité de l'entreprise offre toute garantie qu'elle enregistre les résultats réels de l'exploitation est des plus délicats ; il ne doit pas reposer seulement sur les quelques éléments d'appréciation subjectifs du contrôleur. M. Ploquin estime que « le fait pour une entreprise d'accuser un résultat déficitaire n'est pas suffisant pour laisser présumer la fraude. Il est par ailleurs impossible à l'administration de démontrer que les factures, reçus, quittances, venant de l'entreprise-mère ou de la filiale située à l'étranger ne sont pas exacts. Quant aux prix d'achat élevés et aux prix de vente faibles, il n'est pas difficile à une entreprise dont toutes les pièces comptables sont en règle, d'en justifier le montant ».

L'application de la méthode de comparaison avec les entreprises similaires est, elle-même, difficile, parfois impossible. Si elle peut paraître idéale pour fixer le forfait des petits commerces locaux, elle est nettement insuffisante dans le cas des grandes entreprises, parfois seules représentatives de leur branche. Dans la plupart des cas où un pays est obligé de recourir à la production étrangère pour les besoins de son marché intérieur, on trouvera rarement des entreprises similaires sur son territoire.

La même difficulté se présente dans le cas d'un établisse-

ment recevant de sa société-mère des pièces détachées ou des produits semi-ouvrés ne circulant pas dans le commerce et destinés à la fabrication de produits finis qui ont subi la totalité de leurs transformations au sein même de l'entreprise. Le prix-courant normal n'existera pas. Le prix de revient est incontrôlable. Le transfert de bénéfices peut s'exercer en toute liberté.

Enfin, il convient de remarquer que l'article 20 est incapable de faire face à tous les cas d'évasion. Il ne peut s'appliquer qu'autant qu'il y a subordination entre entreprises situées en territoire d'Etats différents. Or, nous avons vu au chapitre III de la première partie que la réalisation de transferts de bénéfices était possible entre maisons indépendantes : il suffit d'un accord entre client et fournisseur pour majorer ou abaisser les prix des transactions opérées entre eux. Il est vrai qu'un tel transfert de bénéfices est justiciable de l'article 146 du Code général sur les manœuvres frauduleuses¹. Sa répression sera particulièrement difficile, car la preuve de la falsification est infiniment peu réalisable.

Le projet n° 1298 du 20 janvier 1933 était, à cet égard, plus efficace que l'article 20 du Code institué le 31 mai 1933. Il prévoyait la même méthode de rectification aussi bien pour les entreprises en communauté d'intérêts avec des firmes étrangères, que pour toutes les entreprises en relation d'affaires avec des maisons étrangères. La question vaudrait d'être reprise.

Nous avons fait observer, au début de cette section, que les entreprises internationales ayant le centre de leur organisation en France pouvaient, le plus souvent, être contrôlées sur l'ensemble de leurs opérations mondiales. Pour assurer l'égalité de traitement, il serait normal d'exiger des organismes de sociétés étrangères imposables en France, la

1. Voir p. 210.

production de renseignements sur les résultats généraux, le personnel dirigeant, les contrats avec les succursales ou filiales, les bases soumises à l'impôt à l'étranger etc...

Toutefois, il est probable que le vote de telles dispositions se heurterait à une forte opposition car elles pourraient être interprétées comme une atteinte à la souveraineté et à l'ordre public des Etats étrangers. Une telle documentation n'aurait, d'ailleurs, de valeur probante que si elle était soumise préalablement au contrôle d'agents consulaires de notre pays.

Section IV

Avoirs à l'étranger et droits de succession

Pour qu'une déclaration ait quelque chance d'être digne de foi, pour qu'une sanction puisse être appliquée, le cas échéant, il faut, nous l'avons déjà dit, que l'administration ait à sa disposition des moyens d'investigation tels qu'elle soit en mesure de vérifier l'exactitude des éléments déclarés.

En matière d'avoirs à l'étranger, si des déclarations et des sanctions spéciales ont été prévues, il n'en est pas moins vrai que, par la nature même des choses, le contrôle est, pratiquement, impossible. En effet, la limitation des pouvoirs des administrations publiques aux frontières territoriales, l'obstacle opposé à leurs investigations extérieures par la souveraineté jalouse des autres Etats interdisent toute recherche.

Cependant, en matière de successions, il existe quelques possibilités de connaître la nature et la consistance de biens à l'étranger. — « Si la loi fiscale voit son application s'arrêter à la frontière en raison de son caractère territorial, par contre, la loi civile peut s'appliquer aux biens possédés à l'étranger par nos nationaux pourvu que cette loi civile soit

rédigée de façon à relever du statut personnel. Le législateur s'est rendu compte de la nécessité de nover la loi fiscale en loi civile »¹.

Le Code civil vient au secours du Code fiscal défaillant. En droit civil français, les héritiers peuvent se mettre en possession des biens de la succession et en exercer ses actions dès la mort du *de cuius*. « Le mort saisit le vif », selon la vieille formule de la coutume de Paris. Le conjoint survivant et l'Etat héritier (à défaut de successibles) ne peuvent, au contraire, s'emparer d'eux-mêmes des biens de la succession. Ils doivent obtenir, au préalable, une autorisation spéciale, l'envoi en possession. Naturellement, le président du tribunal chargé d'accorder cette autorisation exige des précisions sur la consistance et la nature des biens auxquels elle s'applique. L'administration dispose donc, *ipso facto*, du moyen d'utiliser les éléments d'information qui résultent de cette procédure spéciale.

Mais, comme les héritiers légitimes et naturels sont dispensés de cette formalité, la nécessité est apparue au législateur de prendre des mesures contre l'évasion fiscale en cette matière. Dans le cas de successions ouvertes en France et comportant des biens à l'étranger, ceux-ci doivent être soumis à la procédure d'envoi en possession, en vertu de l'article 52 de la loi du 13 juillet 1925, devenu l'article 273 du Code de l'Enregistrement qui est ainsi conçu :

« Dans tous les cas où une succession ouverte en France et régie par la loi française comprend des biens mobiliers ou immobiliers de quelque nature que ce soit, déposés ou existant à l'étranger, un envoi en possession spécial de ces biens devra être prononcé sur requête par une ordonnance du président du tribunal de première instance dans le ressort duquel la succession est ouverte.

« Cette ordonnance devra contenir l'énumération de tous

1. Nordmann, *op. cit.*, p. 119.

les biens mobiliers ou immobiliers dont se composent les éléments ainsi décrits du patrimoine transmis.

« Le serment sera déféré sur la sincérité de l'énumération.

« L'ordonnance sera visée pour timbre et enregistrée gratis.

« Cette ordonnance ne sera pas nécessaire si le jugement d'envoi en possession rendu au profit du conjoint survivant en vertu de l'article 770 du Code civil contient l'énumération ci-dessus requise. Il en sera de même dans le cas où une ordonnance rendue conformément à l'article 1008 du Code civil satisfait aux mêmes prescriptions ».

Quelle est l'efficacité de ce texte ? Remarquons tout d'abord qu'il constitue une restriction importante au principe de la saisine. Les civilistes ne paraissent pas s'en être affectés outre mesure ; dans leurs traités, ils continuent à étudier la saisine comme si la loi de 1925 n'existait pas.

Cependant, de nombreuses controverses se sont engagées sur la valeur juridique de cet article 273 du Code de l'Enregistrement et ses possibilités d'application. En droit international, les lois qui peuvent être exécutées en dehors du territoire national sont celles appartenant au domaine du « statut personnel », tandis que les lois afférentes au « statut réel » sont d'application exclusivement territoriale. Il s'agit donc, essentiellement, de savoir si la saisine relève de l'un ou de l'autre statut ; rattachée au statut personnel, elle peut être pratiquée en tous lieux et, comme conséquence, l'article 273 peut être mis en vigueur ; au contraire, si la saisine dépend du statut réel, la dévolution des biens d'une succession est régie par les lois des Etats sur le territoire desquels ils se trouvent. Les avis restent très partagés.

Si donc, en droit, les possibilités d'application de ce texte sont assez douteuses, son efficacité pratique semble plus aléatoire encore. Il faut prévoir, en effet, que les autorités étrangères, les sociétés, les banques etc... ignorant

plus ou moins volontairement la loi française, se contenteront d'une simple justification de la qualité d'héritier et se dispenseront d'exiger l'envoi en possession spécial.

Il s'ensuit que les sanctions rigoureuses instituées par l'article 274 du Code courent le même risque de rester lettre morte.

Un projet, destiné à parer aux difficultés d'application de cette mesure, fut déposé par M. Palmade, en 1926. Il consistait à instituer l'Etat héritier pour une fraction de toute succession. De la sorte, ce n'était plus au titre fiscal, mais en qualité de co-héritier qu'il intervenait. Dans son exposé des motifs, l'auteur déclarait : « Il faut à tout prix essayer de donner à l'Etat un droit de regard qui lui permettra de franchir la frontière, parce qu'il est impossible à l'Etat, créancier de l'impôt, de recouvrer l'impôt en territoire étranger. L'Etat, au contraire, investi d'un droit de succession à la possibilité, d'après la législation et la jurisprudence internationales, d'avoir ce droit de regard qui lui manque ».

Mais, la hardiesse de cette conception qui introduisait dans notre droit une notion nouvelle, celle de l'ingérence de l'Etat dans les intérêts privés, se heurta à la résistance de la majorité parlementaire, soutenue, d'ailleurs, par la plus grande partie de l'opinion publique.

Section V

Les sanctions applicables à l'évasion fiscale

Outre les sanctions d'ordre général passées en revue au chapitre précédent, le législateur a reconnu la nécessité d'en créer de spéciales contre l'évasion. Elles sont caractérisées par une plus grande rigueur dans le taux des amendes et l'échelle des peines.

Il y a là un phénomène psychologique curieux à observer : la sévérité des sanctions croît en raison inverse de l'efficacité des moyens de lutte contre la fraude, comme si l'une était capable de compenser l'autre. Il est permis de douter qu'il en soit ainsi.

L'article 21 de la loi du 13 juillet 1925, en instituant la déclaration des avoirs à l'étranger, a prévu, en même temps, les sanctions applicables aux contrevenants par omission ou inexactitude. Elles consistent en l'application des peines prévues par l'article 366 du Code pénal en matière de faux serment, d'une amende égale (décimes compris) à la moitié de l'avoir dissimulé, ainsi qu'en l'affichage du nom du contrevenant à la porte de la mairie du lieu de son imposition.

On les retrouve telles qu'elles à l'article 101 des lois codifiées de 1926 et à l'article 133 du décret du 20 juillet 1934.

Mais, la loi du 30 juillet 1936 les aggrave en portant l'amende à la valeur totale de l'avoir dissimulé et en prescrivant l'affichage tant à la mairie qu'à la porte du domicile du délinquant¹.

Enfin, le décret-loi du 8 juillet 1937, par son article 4, simplifie la procédure en confiant au Directeur des Contributions directes le soin de prononcer les amendes autres que celles prévues en cas de faux serment. Il allonge, en outre, le délai imparti à l'administration pour demander l'application des sanctions pénales.

Nous ne nous attarderons pas sur l'accroissement des peines ; il est la conséquence du phénomène psychologique auquel nous avons fait allusion et la preuve du peu d'efficacité des moyens mis en œuvre depuis douze ans.

1. La législation relative aux droits de mutation par décès, en ce qui concerne les biens existant à l'étranger, a subi une évolution parallèle. Elle est fixée dans son dernier état, en matière de sanctions, par l'article 274 du Code de l'Enregistrement.

Il nous paraît plus intéressant de nous étendre sur la plus récente disposition qui a transféré les pouvoirs d'application de l'amende des mains du juge correctionnel à celles de l'autorité administrative.

Une première remarque s'impose : par suite du dessaisissement des tribunaux, le caractère juridique de l'amende a changé ; il cesse d'être pénal pour devenir fiscal. Toutefois, par mesure de précaution, semble-t-il, le législateur a cru devoir préciser dans son texte que « en cas de décès du contrevenant, l'amende constitue une dette de la succession à la charge des héritiers », ce qui, à première vue, n'était pas nécessaire.

Quant aux motifs qui ont déterminé ce changement de pouvoirs, nous croyons ne pas nous tromper en les attribuant à l'échec subi par les Régies financières dans la fameuse affaire de la Banque de Bâle dont le retentissement n'a pu qu'encourager les agissements des fraudeurs du fisc.

Les jugements rendus le 19 mai 1933 par la Cour d'appel de Paris sont assez instructifs pour qu'on les reproduise ici.

Le premier concerne la poursuite engagée par l'Enregistrement. Elle visait à la fois les titulaires de comptes et les représentants de la Banque. Le jugement la déclare irrecevable par les attendus suivants :

« Considérant qu'aux termes de l'article 38 de la loi du 29 mars 1914 susvisée, les poursuites doivent être engagées à la requête de l'Administration de l'Enregistrement ;

« Que cependant, les réquisitions prises contre l'appelant n'ont été précédées d'aucune plainte de cette Administration le visant personnellement et spécifiant la nature de l'infraction le concernant ;

« Que vainement on objecterait que l'article 35 de la loi du 16 avril 1930 qui a remplacé les deux premiers alinéas de l'article 38 de la loi du 29 mars 1914, et aggravé les peines encourues par le banquier contrevenant, a prévu

que ces peines seraient applicables à quiconque aurait tiré ou tenté de tirer un profit de la contravention commise ;

« Que cette disposition n'a pas modifié la situation légale faite aux porteurs de coupons par la loi du 29 mars 1914 qui reste, dès lors, distincte de celle des banquiers ;

« Qu'en conséquence, la plainte initiale était sans effet aux regards de l'appelant à l'encontre de qui l'autorité compétente n'avait dénoncé aucun fait ;

« Qu'il suit de là qu'en l'absence d'une requête de l'Administration à qui appartient l'initiative des poursuites, après observation des dispositions finales de l'article 113 du décret du 15 octobre 1926, aucune information ne pouvait valablement être ouverte contre elle, et que la constitution de partie civile faite le 17 décembre 1932 au nom de l'Administration de l'Enregistrement est de ce fait inopérante ;

« Qu'il convient donc, sans qu'il y ait lieu d'examiner le surplus des demandes, fins et conclusions de l'appelant et réponses faites touchant cette première inculpation, de déclarer l'action publique irrecevable ».

Quant à l'Administration des Contributions directes, elle ne fut pas plus heureuse. Les poursuites engagées par elle reposaient sur la non déclaration des avoirs à l'étranger. Mais, elle n'avait pas cru nécessaire d'engager la procédure préalable prévue à l'article 52 de la loi du 22 mars 1924. Sans doute, à son sens, les agissements incriminés relevaient de l'article 112 de la loi du 25 juin 1920 qui punit « quiconque se sera frauduleusement soustrait ou aura tenté de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel des impôts » sans qu'aucune procédure préalable n'ait été envisagée.

Quoiqu'il en soit, le tribunal a débouté l'Administration en se fondant sur l'inobservation de la procédure que nous venons de rappeler. Voici d'ailleurs les considérants de la sentence :

« Considérant que, sur communication des pièces de la procédure à M. le Directeur général des Contributions directes, celui-ci a, le 19 décembre 1932, requis l'ouverture d'une information contre X... en vertu de l'article 21 de la loi du 13 juillet 1925 qui vise la déclaration des avoirs à l'étranger et des revenus y attachés ;

« Que de ce chef un réquisitoire supplétif a été le même jour délivré contre l'appelante par M. le procureur de la République ;

« Que la requête susvisée du Directeur général des Contributions directes n'a point été précédée de la procédure préalable de mise en demeure prévue par l'article 52 de la loi du 22 mars 1924 en cas de non déclaration ou de déclaration insuffisante concernant l'impôt général sur le revenu, les impôts cédulaires et l'impôt de mutation par décès ;

« Que cependant la déclaration des revenus touchés à l'étranger, faite auprès du même organe administratif et dans le même délai que la déclaration générale, porte sur la même nature de biens et doit servir à fixer l'assiette du même dépôt ;

« Qu'elle constitue un des éléments de cette déclaration générale à qui elle s'incorpore de ce chef ;

« Que le fait qu'elle doit être souscrite, même par les contribuables non assujettis à l'impôt sur le revenu et que les étrangers domiciliés en France n'y sont point soumis, ne saurait lui faire perdre ce caractère essentiel ;

« Que l'identité d'objet et de fin de ces deux déclarations est telle que l'article 21 de la loi du 13 juillet 1925 a été codifié sous les articles 90 et 101 du décret du 15 octobre 1926 au titre de l'impôt général sur le revenu dans lequel l'article 90 figure sous la rubrique « Des Déclarations » ;

« Que même la déclaration des avoirs à l'étranger est destinée à faciliter le contrôle du revenu global, ainsi que cela résulte de l'instruction ministérielle du 26 novembre 1932 ;

« Que si à la vérité le législateur de 1925 a, en raison de la défaveur par lui attachée à la possession par les contribuables français, d'avoirs à l'étranger, édicté des pénalités plus rigoureuses que celles prévues par la loi de 1924, il est resté muet sur la procédure ;

« Mais qu'on ne doit pas induire de ce silence que l'inobservation des prescriptions de l'article 21 de la loi du 13 juillet 1925 est susceptible de donner lieu à des poursuites engagées sans avertissement préalable ;

« Qu'un fait identique étant générateur du délit dans les deux cas envisagés, la procédure doit être la même...

« Qu'un contribuable tenu par la loi de faire une déclaration à l'Administration des Contributions directes ne saurait, sauf dispositions contraires, se voir privé du bénéfice d'une procédure d'avertissement, qui se présente sous la forme d'une mesure générale, procédure qui, d'ailleurs, sert les intérêts du Trésor ;

« Qu'ainsi de ce second chef également, l'action publique doit être déclarée irrecevable faute de sommation préalable ».

L'abondance des attendus qui motivent ce jugement lui donne l'allure d'un plaidoyer... pour une cause difficile à défendre. Que dire de celui où la procédure préalable est considérée comme propre à servir les intérêts du Trésor ? Nous croyons plus volontiers qu'elle permettait aux contrevenants d'échapper aux sanctions pénales par un aveu en forme d'acquiescement ou bien qu'elle procurait des délais pour camoufler les agissements de ceux qui ne voulaient pas se résigner à payer l'impôt.

L'Administration pouvait-elle avec de plus grandes chances de succès engager les poursuites sur l'application de l'article 112 de la loi du 25 juin 1920 qui réprime les manœuvres frauduleuses ? La question mérite d'être examinée.

Ce qu'on entend par manœuvre frauduleuse n'a pas

encore été bien précisé. Dans son instruction du 31 janvier 1928, article 384, l'Administration y voit « une présentation de faits matériels destinée à tromper le Service » entourant la non production ou l'insuffisance de déclaration.

Ainsi conçue, la manœuvre frauduleuse ne trouve application que dans les cas où la déclaration s'accompagne de la production de documents justificatifs. En matière de revenus mobiliers, du point de vue de l'impôt général, l'occasion d'une présentation de faits matériels trompeurs ne se présentera que s'il est demandé des justifications au contribuable, c'est-à-dire assez rarement.

Nous sommes en droit de nous demander s'il ne convient pas de donner à la définition administrative une portée plus large. Deux actes qui, intrinsèquement, ne sont pas répréhensibles, peuvent par leur association concertée aboutir à une manœuvre frauduleuse. A plus forte raison, si un acte non interdit est accompli dans le but d'en commettre un illégal, il est permis d'affirmer qu'ils constituent ensemble une manœuvre caractéristique de fraude.

Tel est le cas des inculpés de l'affaire de la Banque de Bâle. En touchant clandestinement leurs coupons par l'intermédiaire d'un agent étranger échappant ou agissant pour échapper au droit de communication, ils poursuivaient le but de soustraire leurs revenus à l'impôt. Le mode non délictueux de perception des coupons suivi de la non déclaration des revenus correspondants dont le contrôle était rendu, de ce fait, impossible, nous paraît nettement caractéristique d'une manœuvre frauduleuse qui pouvait être réprimée en vertu de l'article 112 des lois codifiées sans procédure préalable.

L'article 146 du décret du 20 juillet 1934, en faisant disparaître la distinction subtile existant entre les anciens articles 112 et 113 des lois codifiées, semble confirmer l'interprétation que nous venons de donner.

Les complices n'ont pas été oubliés, du moins quant à présent, dans la distribution des peines. Il est curieux de constater, cependant, que le législateur n'avait pas songé à eux lors de l'élaboration de la loi du 25 juin 1920, dans la partie relative à la répression des manœuvres frauduleuses. C'est en 1924 seulement qu'un texte (l'article 53 de la loi du 22 mars) les a associés aux contrevenants visés à l'article 52. Mais, ceux qui prêtaient la main aux délinquants poursuivis en vertu de la loi de 1920 restaient toujours à l'abri des sanctions. La codification d'octobre 1926 n'a pas réparé cette omission ; au contraire, elle l'a mise en lumière, car l'article 114 n'est pas assez éloigné de l'article 112 pour que cela ne saute aux yeux. Le décret du 20 juillet 1934 a fait disparaître cette anomalie grâce à l'assimilation des contrevenants distingués précédemment sous les articles 112 et 113 des lois codifiées.

L'article 148 du Code général, issu du 2^e alinéa de l'article 54 de la loi du 22 mars 1924, vise une autre catégorie de personnes susceptibles d'encourir des sanctions pénales en raison de leur participation à l'évasion fiscale. Ce sont celles qui « en vue de faire échapper à l'impôt tout ou partie de la fortune d'autrui », s'entremettent, « soit en favorisant des dépôts de titres à l'étranger, soit en y encaissant ou y faisant encaisser, en y négociant ou y faisant négocier les coupons, soit en émettant ou en encaissant des chèques ou tous autres instruments créés pour le paiement des dividendes, intérêts arrérages ou produits quelconques de valeurs immobilières ».

Pourquoi le législateur a-t-il été obligé de les désigner spécialement dans la loi ? Ne pouvait-il les considérer comme englobés dans l'appellation générale de « complices » ? La distinction était nécessaire. En effet, ne peuvent être considérés comme complices que les personnes ayant concouru à l'exécution d'un acte frauduleux commis par un délinquant. Nous avons déjà fait observer qu'une

manceuvre frauduleuse peut être la résultante de deux ou plusieurs actes dont certains ont un caractère licite. Par suite, celui qui aide le fraudeur en participant seulement aux actes licites ne commet pas, à proprement parler, un délit. Tel est précisément le cas des intermédiaires qui se chargent des opérations de transfert de valeurs ou d'encaissement de coupons à l'étranger. Mais, il est apparu que de tels services ne pouvaient être rendus dans l'ignorance de leurs conséquences fiscales surtout s'ils sont accomplis de façon clandestine. D'où la nécessité de les distinguer expressément.

Nous aurons traité l'essentiel des questions relatives aux sanctions destinées à réprimer l'évasion fiscale en signalant que, indépendamment des complices et intermédiaires clandestins, d'autres personnes peuvent encourir des peines pour avoir fait obstruction au contrôle de l'administration. Ce sont les banquiers, les administrateurs de biens et, en général, tous les commerçants faisant profession de payer des revenus de valeurs mobilières, même à titre accessoire.

Jusqu'au décret du 20 juillet 1934, le droit de communication n'était prévu qu'en matière d'impôt cédulaire. En l'insérant, sous l'article 154 du Code général, dans le titre VII des « Dispositions générales », le législateur lui a donné une portée qui s'étend à tous les impôts, sans distinction. Par ailleurs, en plaçant en vedette parmi les assujettis au droit de communication les personnes que nous venons de désigner, on a voulu marquer nettement l'intention d'exercer ce droit en vue du contrôle des revenus mobiliers auquel on opposait le secret des intérêts privés.

Les sanctions prévues à l'article 156 du Code à l'encontre des personnes visées à l'article 154 sont, d'une part, l'amende de 1.000 à 10.000 fr. en principal pour refus de communiquer ou destruction de livres, pièces ou documents avant l'expiration d'un délai de dix ans ; d'autre part, la condamnation à les représenter sous peine d'une astreinte de 100 fr au minimum pour chaque jour de retard.

Telles sont les évolutions de la législation sur les sanctions tendant à réprimer l'évasion fiscale. On voit que l'arsenal des peines s'est accru rapidement et que l'application en a été simplifiée. Leur efficacité dépend, avant tout, de la découverte des coupables. C'est là où git la difficulté.

Section VI

Les amnisties

Il n'est pas de meilleur signe de l'impuissance administrative en face du problème de l'évasion que la succession des lois d'amnistie. La nécessité d'y recourir à chaque instant prouve, en effet, que l'évasion persiste malgré l'extension des moyens et des sanctions et en dépit des mesures passagères de clémence. A chaque réforme fiscale, on annonce un renforcement des pénalités, mais on promet une mansuétude temporaire en faveur des fraudeurs prêts à se repentir.

Nous croyons intéressant de présenter ici le tableau chronologique des lois amnistiantes.

Loi du 22 mars 1924, article 51. — Amnistie d'amendes et de poursuites sur omissions et insuffisances de déclarations en matière d'impôts sur les revenus et de mutations entre vifs réparées dans les six mois de la promulgation.

Loi du 13 juillet 1925, article 21. — Exemption de tous droits, taxes ou pénalités sur valeurs et revenus de biens possédés à l'étranger qui auront été transférés en France avant le 1^{er} janvier 1926.

Loi du 4 avril 1926, article 15. — Amnistie des infractions aux contributions directes sous condition de souscrire des déclarations rectificatives dans les trois mois de la promulgation et de s'engager à payer les suppléments de droits en principal avant la fin de l'année 1927.

Loi du 31 mai 1933, article 79. — Amnistie pour toutes omissions ou insuffisances de déclaration en matière d'impôt sur le revenu, taxe sur le chiffre d'affaires, droits de mutation et d'avoirs à l'étranger réparées spontanément avant le 1^{er} juillet.

Loi du 23 décembre 1933, article 7. — Amnistie en matière d'impôts cédulaires et d'impôt général sur le revenu pour les omissions et insuffisances réparées dans les trois mois de la promulgation.

Loi du 30 juillet 1936, article 5. — Amnistie pour les omissions et insuffisances provenant de non déclaration ou de déclaration insuffisante d'avoirs à l'étranger et réparées dans le mois de la promulgation.

Loi du 31 décembre 1936, articles 63 et 64. — Amnistiant, en matière d'impôts sur le revenu, de taxe sur le chiffre d'affaires et de taxe unique, les omissions et insuffisances réparées avant le 1^{er} février 1937 et sous condition d'acquittement des suppléments dans un délai de deux mois (Loi de réforme fiscale).

Loi du 31 décembre 1936, article 55. — Amnistie générale des rappels et peines prévus aux différents codes fiscaux pour les personnes rapatriant leur or à l'effet de souscrire aux obligations 3,50 % et pour celles qui utiliseront leurs avoirs à l'étranger à la souscription des mêmes obligations. (Loi de budget).

Décret-loi du 31 août 1937, article 1. — Abandon du droit de répétition : pour les insuffisances révélées par l'augmentation des revenus mobiliers qui ressortira des déclarations de 1938 ; pour celles provenant d'avoirs à l'étranger qui seront rapatriés avant le 1^{er} janvier 1938.

Toutes ces mesures de clémence, avec leurs variantes en générosité et en amplitude, ont-elles donné les résultats escomptés ? Il est permis d'en douter, puisqu'on est obligé d'y recourir à chaque instant. Il eût été intéressant d'étu-

dier les statistiques que les administrations ont pu dresser à ce sujet dans l'espoir de jeter quelque lumière sur la psychologie du contribuable. Mais ceci nous entraînerait trop loin et déborderait le cadre de cet ouvrage.

La seule conclusion qu'on puisse tirer de cet exposé sur les amnisties est qu'elles ont peut-être ramené quelques contribuables dans le droit chemin, mais qu'il n'en faut pas attendre la vraie solution au problème de l'évasion. Celle-ci dépend essentiellement de l'efficacité des moyens de contrôle mis en œuvre.

Conclusion

Telles sont les armes dont disposent les administrations fiscales en face de l'évasion. D'autres procédés de lutte sont possibles ; on les trouve plus ou moins développés dans les législations étrangères.

L'un d'eux tend à éviter, — lorsqu'un impôt a déjà été établi à son nom, — l'évasion du contribuable lui-même. S'il passe la frontière sans laisser de biens dans le pays, le fisc est dans l'impossibilité de recouvrer les cotisations dont il est redevable. Le seul moyen d'éviter cette fuite est d'assurer une liaison entre l'administration fiscale et l'autorité de police chargée de la délivrance des passeports ou de leur visa. Celle-ci n'accordera l'exeat qu'au vu d'un quitus délivré par le fisc ¹.

Un autre procédé consiste dans l'utilisation de la délation, du mouchardage. Bien que certains auteurs ² témoi-

1. Dans un pays comme la France, où le nombre des étrangers qui y séjournent est considérable, une organisation de ce genre mériterait d'être envisagée.

2. Nous sommes particulièrement surpris de trouver M. Normann parmi les apologistes de la « délation systématique ». Son ouvrage *Exportation de capitaux et évasion fiscale*, écrit en 1927, tend, en effet, à prôner le régime de liberté totale des mouvements de capitaux. Selon lui, la délation fiscale est le seul moyen d'acheter cette liberté, si on désire qu'elle soit compatible avec la répression de l'évasion fiscale. Il va même jusqu'à suggérer une prime de 50 % de l'avoir confisqué au profit du dénonciateur.

gnent d'une prédilection particulière pour cette méthode de « contrôle indirect » obligeant l'administration à recourir aux services d'une multitude de collaborateurs bénévoles, nous nous refusons à la classer parmi les moyens normaux à préconiser. Elle ne se justifie que dans les régimes de dictature dont le maintien repose essentiellement sur le règne de la force et de la peur. Un système fiscal démocratique ne saurait en faire usage.

Ainsi, les possibilités de lutte contre l'évasion fiscale, réduites au cadre national, nous apparaissent très limitées. La fraude intérieure est déjà, nous l'avons vu, insuffisamment réprimée. A plus forte raison, l'évasion, à peu près dépourvue de moyens extra-territoriaux, l'est moins encore.

Il faut bien reconnaître, également, que le système fiscal a été élaboré au jour le jour, au gré des circonstances et que, parfois, le résultat atteint était à l'opposé du but poursuivi : tantôt, on a fait naître des doubles impositions en essayant d'arrêter des évasions ; tantôt on a facilité celles-ci en voulant éviter celles-là. Finalement, l'absence d'un plan rationnel ne peut aboutir qu'à l'aggravation des injustices dans la répartition des charges fiscales ; il y a trop de redevables qui ne paient rien, tandis que d'autres sont doublement accablés.

Que faire en présence d'une telle situation ? A notre avis, il n'y a que quatre solutions en présence :

1^o Continuer à percevoir un impôt mal établi, sauf à l'amender, en tant que besoin ;

2^o Supprimer la matière imposable sujette à évasion ;

3^o Ententes générales entre Etats ;

4^o Supprimer l'impôt.

Nous ne nous arrêterons pas au premier moyen, solution de moindre effort, puisqu'on a constaté son inefficacité et ses injustices.

Des tentatives ont été faites pour supprimer, ou plutôt transformer la matière imposable fuyante. Par exemple

l'essai de suppression des titres au porteur et leur remplacement par des titres nominatifs ; réalisable seulement sur des titres français et en territoire national, elle ne pouvait aboutir qu'à accroître l'attrait pour les titres au porteur étrangers et, par conséquent, à rendre la matière plus insaisissable.

Notre troisième partie sera précisément consacrée à l'étude de la collaboration internationale en matière fiscale, de son efficacité et de ses possibilités d'avenir.

En cas d'échec de ce côté, il ne restera, évidemment, plus que la dernière solution : supprimer l'impôt dont l'assiette ne peut être assurée avec un minimum d'équité. Nous ne faisons que l'indiquer, car elle déborde le cadre de notre sujet.

TROISIÈME PARTIE

L'assistance administrative internationale en matière fiscale

« Je n'ai pas l'habitude de crier très haut mes projets qui sont ceux du gouvernement, ni les négociations que je puis conduire, mais j'engage ceux de mes compatriotes qui partiraient d'un pied léger avec leurs titres sous le bras, pour la Suisse ou la Belgique, à n'être pas trop étonnés si dans quelque temps ils avaient une petite surprise. Dans tous les cas, je puis leur dire avec certitude que la réalisation d'accords de ce genre n'est qu'une question de temps ; les accords aboutiront forcément quelque jour ».

J. CAILLAUX (Chambre des députés, 1^{er} juillet 1907).

INTRODUCTION

L'assistance administrative en matière fiscale apparaît comme un suprême remède contre l'évasion fiscale. L'échec de la plupart des mesures prises par les Etats permet de la présenter comme la solution nouvelle la plus logique.

Bien qu'encore très incomplet, le tableau de ses réalisations n'en est pas moins assez impressionnant : en 1938,

pour l'Europe seulement 75 traités conclus en matière fiscale prévoient le recours à l'assistance. Parmi eux, 41 la réglementent de façon détaillée.

Pour la France, à la même date, 7 conventions assuraient la collaboration avec d'autres pays, sans compter les ententes spéciales passées avec les pays coloniaux.

Après avoir indiqué les grands principes de l'assistance et décrit quelques uns de ses aspects en diverses matières, nous serons conduit à examiner en détail les conditions et les obstacles à l'assistance en matière fiscale, les efforts théoriques, les réalisations pratiques ; le fonctionnement des traités déjà conclus montrera que l'assistance dépasse le cadre de la lutte contre l'évasion fiscale et qu'elle est un des moyens indispensables pour assurer le fonctionnement des accords passés en matière de double imposition.

Cinq chapitres nous seront nécessaires :

Chapitre I : L'assistance administrative dans divers domaines.

Chapitre II : Conditions et obstacles à l'assistance en matière fiscale.

Chapitre III : L'assistance à l'assiette et l'assistance au recouvrement. Les travaux de Genève.

Chapitre IV : Les traités d'assistance.

Chapitre V : La portée et les limites de l'assistance.

CHAPITRE PREMIER

L'ASSISTANCE ADMINISTRATIVE DANS DIVERS DOMAINES

Malgré le développement des relations internationales, les Etats n'ont modifié que très lentement leur attitude : ils continuent encore à s'ignorer les uns les autres et redoutent qu'un acte de collaboration de leur part ne soit une abdication de leur souveraineté ou de leur indépendance.

L'interpénétration officielle est infiniment plus lente que l'interpénétration privée. Dans tous les pays un grand nombre d'entreprises sont liées avec des entreprises étrangères ; les trusts, les cartels privés, les ententes de producteurs ont été la première tentative d'une organisation internationale, faite par des individus. La communauté d'intérêts a été le moteur principal de leurs réalisations, soit qu'il s'agisse de mettre fin à une concurrence ruineuse, soit qu'il ait été possible d'éviter des dépenses importantes par la création d'organes communs.

Jusqu'à une époque récente, les seuls contacts admis entre Etats étaient les contacts purement diplomatiques. Mais la spécialisation croissante des activités humaines a rendu utile, pour des points de détail, le recours à des techniciens pour les conversations internationales.

La collaboration entre fonctionnaires spécialisés est aujourd'hui pleinement admise dans certains domaines, tels que les transports, la navigation aérienne, les postes.

Cette évolution s'explique assez facilement. Il s'agit là d'une série d'activités relativement nouvelles d'ordre économique, que leur nature poussait à s'internationaliser, et que les Etats n'avaient pas encore eu le temps de considérer comme faisant partie de leurs prérogatives habituelles. C'est pourquoi dans tous ces domaines, et en dépit de certaines difficultés, des accords assez généraux ont pu être obtenus.

Mais la résistance se fait beaucoup plus grande lorsqu'il faut coordonner sur le plan international non plus des activités d'ordre privé, mais des activités publiques : police, justice, armée, travaux publics, finances, monnaie etc.

Si un échec retentissant a suivi la tentative de création d'une armée internationale, des essais timides ont été entrepris sur la plupart des autres points.

La collaboration internationale peut d'ailleurs se concevoir de deux façons différentes :

- 1) en tant qu'aide réciproque entre les administrations nationales des Etats en présence ;
- 2) par la création d'organismes internationaux qui se superposent aux administrations nationales et qui reçoivent une partie de leurs prérogatives.

Il est évident que cette seconde méthode suppose une limitation plus grande de la souveraineté des Etats, — ce qui suffit à expliquer son moindre développement.

Avant d'entreprendre l'examen détaillé de la collaboration en matière fiscale, il est intéressant de traiter la question de l'assistance entre Etats, dans deux domaines qui peuvent nous donner de multiples points de comparaison : l'assistance en matière pénale et l'assistance devant le trafic des drogues nuisibles.

Deux mobiles poussent les gouvernements à rechercher une collaboration internationale :

- 1) la courtoisie ;
- 2) le sentiment d'un danger commun.

Dans l'état actuel des relations internationales, c'est ce second mobile qui inspire le plus les Etats. En matière criminelle, ce sentiment d'un danger commun existe au plus haut point. M. J.-A. Roux fait remarquer¹ que ce caractère de fléau des criminels est double : les Etats les redoutent directement, en ce sens qu'ils craignent que les criminels des Etats voisins ne traversent les frontières pour continuer leurs méfaits dans le pays — et indirectement, parce qu'un Etat a avantage à voir l'ordre régner chez ses voisins, car ses nationaux peuvent avoir à y passer, à y séjourner ou même à y vivre.

De nombreux Etats ressentant ce même sentiment, une entente est relativement facile en la matière. Le trafic des drogues nuisibles inspire les mêmes salutaires réflexions.

En matière fiscale, au contraire, il n'y a pas de criminels et les Etats n'ont nullement à redouter que les fraudeurs d'un pays passent chez eux : il n'en peut résulter pour eux qu'une recette supplémentaire. Quant au souci de voir de l'ordre dans les finances de leurs voisins, il est, sauf exception (par exemple de la part des Etats créanciers...) assez mince.

Néanmoins, l'entente dans le domaine des impôts peut se faire entre plusieurs Etats lorsque ceux-ci y trouvent un intérêt commun. S'il s'agit d'éviter à leurs nationaux des doubles impositions fâcheuses, s'il s'agit d'assurer des perceptions de recettes plus fructueuses en pourchassant la fraude et l'évasion, des Etats souffrant des mêmes maux collaboreront efficacement. La difficulté vient de ce que certains Etats ne souffrent pas de ces inconvénients, et même parfois que d'autres en profitent.

Pour toutes ces raisons, l'assistance en matière fiscale a trouvé plus de résistances sur son chemin que l'assistance

1. J. A. Roux, *L'entr'aide des Etats dans la lutte contre la criminalité*, 1931, La Haye, p. 87.

en matière pénale. Celle-ci se trouvant à un stade de développement plus poussé, elle peut sembler un modèle intéressant pour l'extension éventuelle de l'entr'aide fiscale.

1° *La collaboration internationale dans la lutte contre la criminalité.*

En quelque domaine que ce soit, l'entraide des Etats se propose un double objet : connaître le mal dont ils souffrent et le combattre. De même qu'il faut déceler les criminels avant de les mettre hors d'état de nuire, de même, il faut rechercher les évasions fiscales avant de les combattre. Une certaine similitude s'établit donc entre les méthodes des deux assistances ; nous retrouverons à chaque pas l'application des mêmes grands principes.

Afin de parvenir à une meilleure connaissance de la criminalité, des conférences internationales se sont efforcées d'arriver à une unification des statistiques pénitentiaires (Londres 1872), à l'échange entre pays des casiers judiciaires (Rome 1885), à l'unification des procédés de mensuration anthropométrique pour la vérification de l'identité des criminels.

Afin de lutter contre les criminels les experts internationaux ont étudié l'établissement d'une union entre les polices des différents Etats pour faciliter les arrestations (Stockholm 1878), les traités d'extradition (Londres 1872 et Bruxelles 1900), la question de l'effet des sentences pénales prononcées à l'étranger (Washington 1910), les moyens d'atteindre les délinquants internationaux (Londres 1925), le problème de l'unification du droit pénal.

Si nous voulons continuer la comparaison avec l'assistance en matière fiscale, disons que les questions qui se sont posées sont du même ordre : connaissance de l'évasion nécessitant des échanges de renseignements, l'unification des procédures, l'équivalence entre les systèmes fiscaux,

l'unification du droit fiscal ; — pour la lutte contre l'évasion, l'exequatur, le recouvrement en dehors des limites du pays, l'effet à l'étranger des décisions d'une administration etc.

Dans les deux cas, il est possible de reprendre les arguments de M. Roux : « l'assistance judiciaire internationale... comble les lacunes qui résultent de la limitation du domaine de la loi pénale (fiscale) dans l'espace. Aucune nation civilisée ne songerait à revenir au temps où chaque peuple s'enfermait dans un égoïsme superbe, prétendant que ce qui se passe au delà de ses frontières le laisse indifférent ».

Dans les deux cas, la même question se pose : quelle sera l'étendue de ce devoir d'entr'aide ? La réponse sera la même : la souveraineté des Etats limite au minimum l'accomplissement de l'assistance. Chaque Etat est maître de régler comme il l'entend son droit pénal et son droit fiscal. Collaborer avec des Etats voisins peut l'obliger à modifier plus ou moins sensiblement les méthodes qu'il a choisies ; et même s'il n'a pas à changer ses textes et ses habitudes administratives, il est bien évident que sa liberté d'action sera restreinte par les engagements qu'il aura contractés.

L'entr'aide internationale en vue de lutter contre la criminalité revêt trois formes principales : l'entr'aide policière, l'entr'aide judiciaire et l'entr'aide législative¹.

a) *L'entr'aide policière.* — De même que le contrôleur des contributions ne peut avoir connaissance des actes passés par le contribuable au delà des frontières, de même que le percepteur ne peut atteindre celui qui s'est enfui à l'étranger sans payer ses impôts, de même, le policier qui poursuit un criminel doit arrêter ses investigations aux limites de son territoire national. Une fois sorti des frontières, il n'est plus qu'un simple particulier, sans pouvoirs spéciaux ; les

1. Nous empruntons ce plan à l'ouvrage déjà cité de M. Roux, auquel le lecteur devra se reporter pour une étude approfondie de la question.

Etats voisins ne reconnaîtraient pas la validité des arrestations qu'il pourrait effectuer chez eux, et ils protesteraient même pour violation de leur frontière et de leurs droits souverains. L'entr'aide entre les différentes polices se présente donc comme le moyen d'assurer la continuité des poursuites. Mais, pour être efficace, elle doit être immédiate : il faut par exemple que les gendarmes français lancés à la poursuite d'une bande de malfaiteurs, puissent prévenir les gendarmes belges au moment même où les bandits passent la frontière. Traditionnellement, la collaboration des polices n'était possible que par l'intermédiaire des autorités diplomatiques : celles-ci devaient prier le gouvernement du pays où les criminels étaient réfugiés de bien vouloir prendre des mesures pour les arrêter. La lenteur même de cette procédure lui enlevait toute efficacité. Une recherche fructueuse nécessite la liaison directe des organes actifs de l'administration, non seulement par un échange normal de correspondance, mais aussi par téléphone, télégraphe et radio.

Avec les ententes actuellement conclues il n'en reste pas moins que l'arrestation ne peut être faite que par un fonctionnaire du pays sur le territoire duquel elle est effectuée. Il est donc indispensable que la police de l'Etat qui a commencé les recherches, envoie à ses collègues étrangers un titre régulier. De cette façon, la police requise est sûre de ne pas travailler à des opérations plus ou moins arbitraires demandées par l'Etat requérant. Elle agit par courtoisie, et la limite à cette courtoisie est précisément la conception juridique qu'elle peut avoir des actes en question. C'est ainsi que si dans un pays un individu est poursuivi pour crime politique, il ne pourra guère être arrêté dans un pays étranger où la notion de crime politique est différente. Une administration ou une police ne peut faire aucun acte qui soit contraire à l'ordre public. Nous verrons qu'en matière fiscale, la même fin de non recevoir pourra accueillir

la requête des administrations chaque fois que l'Etat sollicité a une conception différente ou opposée de celle de l'Etat demandeur.

Les relations directes de police à police peuvent encore avoir un grand intérêt dans les cas où il est indispensable d'envoyer à l'étranger les enquêteurs seuls capables de retrouver les traces des criminels. Comme ils perdent tout pouvoir dès qu'ils franchissent les limites de l'Etat qui les emploie, ils doivent recourir à l'aide de policiers du pays où ils opèrent, pour pouvoir effectuer légalement des perquisitions, des arrestations etc. Il y a là une forme de coopération que nous ne retrouverons pas en matière fiscale : on ne conçoit pas, par exemple, un traité d'assistance permettant à un inspecteur français du fisc, d'aller vérifier une comptabilité à Bruxelles ou à Stockholm, en compagnie d'un agent de l'administration belge ou suédoise. L'étanchéité reste beaucoup plus grande entre les pays intéressés.

Les traités de lutte contre l'évasion fiscale ne prévoient qu'une aide bilatérale ; au contraire, en matière criminelle, les accords présentent dans certains cas un caractère de généralité. C'est ainsi que la Commission internationale de police criminelle de Vienne publie dans un journal périodique la liste de tous les mandats d'arrêt restés sans succès, avec les signalements complets et tous les détails susceptibles d'orienter les recherches.

Ce journal qui est envoyé à toutes les polices permet à celles-ci de découvrir, au cours de leur travail habituel, quelques indices qui sont immédiatement communiqués aux polices intéressées.

La collaboration des polices s'avère plus difficile lorsque, un individu étant arrêté dans un pays, il s'agit de retrouver dans les dossiers des administrations étrangères des renseignements le concernant. L'échange des casiers judiciaires entre pays est concevable, mais il suppose déjà un certain nombre de points connus : identification du criminel, con-

naissance de sa nationalité etc. C'est pourquoi on avait songé, sans avoir encore réussi à l'établir, à la création d'un Bureau international de l'identité judiciaire qui regrouperait les fiches concernant tous les criminels du monde entier : l'ampleur du travail et aussi les différences entre les systèmes nationaux d'identification ont jusqu'ici empêché sa constitution. Signalons qu'en matière fiscale, le même obstacle ne se rencontre pas : le contribuable sur lequel une administration peut avoir besoin de renseignements n'est pas inconnu ; sa personnalité est suffisamment établie pour qu'on puisse s'adresser directement à son pays d'origine ou au pays de la situation de ses biens. Pour la même raison, les envois automatiques de documents sont ici chose très réalisable. Au contraire, en matière criminelle, les polices qui ont décelé l'activité néfaste d'un individu ne savent pas exactement quel Etat elles doivent mettre en garde. Il n'y a que le problème de faux monnayage qui ait reçu jusqu'à présent une solution satisfaisante : la Convention internationale du 20 avril 1929 a permis la création, dans chaque Etat signataire, d'un Office central « chargé de réunir tous les renseignements pouvant faciliter la recherche, la prévention et la répression du faux monnayage. Ils peuvent correspondre directement entre eux et régulièrement notifier aux autres offices centraux toutes les informations nécessaires sur les nouvelles formes de falsification, ainsi que sur les recherches, les poursuites, les arrestations, les condamnations, les expulsions des faussaires ainsi que éventuellement leurs déplacements »¹.

b) *L'entr'aide judiciaire* complète l'entr'aide policière. Une fois le délinquant arrêté, il faut le punir. Dès qu'un acte judiciaire doit être entrepris au delà des frontières, il faut solliciter le concours d'une administration voisine.

1. Roux, *op. cit.*, p. 111.

Trois points essentiels se posent alors : les commissions rogatoires, les jugements d'extradition et l'effet des jugements étrangers. La commission rogatoire est une prière adressée à un juge étranger pour qu'il recueille des témoignages, accumule les preuves demandées. On ne peut faire appel qu'à sa courtoisie, et le seul droit applicable est celui de l'Etat requis. C'est là un principe général que nous retrouverons en matière fiscale : l'Etat demandeur ne peut exiger que l'Etat requis applique son propre droit, ce serait contraire à leurs souverainetés respectives.

Selon les traités et selon les matières (affaires criminelles, traite des blanches, faux monnayage) les transmissions des commissions rogatoires se font soit par communication directe entre les administrations judiciaires, soit par l'intermédiaire des agents diplomatiques.

L'extradition est la mesure la plus grave et la plus débattue de l'assistance en matière pénale. Elle consiste dans la remise d'une personne par un gouvernement à un autre gouvernement qui en avait fait la demande. Naturellement elle suppose que l'Etat requérant ait souffert des agissements de l'individu dont l'extradition est réclamée et qu'il ait l'intention de le déférer à ses tribunaux. Si l'Etat requis considère la demande comme illégitime, une tension grave peut naître entre les deux pays. S'il livre l'individu sans demander des garanties, des abus peuvent se produire... Les traités d'extradition ont justement pour but de fixer aussi exactement que possible les délits à propos desquels l'extradition peut être demandée.

Il est intéressant de constater qu'ils excluent systématiquement les demandes d'extradition pour les délinquants politiques et pour les nationaux de l'Etat requis. Nous retrouverons dans les traités d'assistance fiscale des distinctions analogues selon la nationalité des contribuables.

c) *L'entr'aide législative* semblait très difficile à résoudre, tant qu'on ne voulait pas abandonner le principe de la

territorialité des lois pénales. On a pu cependant parvenir à des résultats intéressants en établissant des définitions communes, telles que la définition du lieu du délit. Des problèmes analogues se posent en matière fiscale, lorsque les Etats adoptent par traité des définitions communes du domicile, du bénéfice imposable etc.

2° La collaboration internationale contre le trafic des stupéfiants

La lutte contre la criminalité est donc entreprise par une collaboration des organismes nationaux. Les administrations s'entraident d'égale à égale, en abdiquant au minimum leurs droits souverains. S'il est impossible de concevoir une police complètement internationale et le remplacement des justices actuelles par une seule juridiction internationale, il serait néanmoins utile de comprendre le rôle que pourraient remplir certains services internationaux, tel qu'un service d'identité judiciaire.

Une Cour criminelle internationale supposerait déjà accomplie l'unification des législations criminelles, travail aussi irréalisable sur le plan doctrinal que sur le plan pratique.

Les Etats n'ont senti la nécessité d'abandonner une partie de leurs prérogatives à un organisme international que dans des cas extrêmes : danger très grand, incapacité de leurs administrations nationales à résoudre les problèmes posés, etc.¹.

1. Dans un autre domaine de collaboration internationale, nous retrouvons le même souci de garder l'indépendance des organismes nationaux : c'est ainsi qu'en matière monétaire, les banques d'émission d'un certain nombre de pays collaborent par l'intermédiaire de la Banque des Règlements internationaux. Mais il a été bien entendu qu'il ne s'agissait pas là d'un organe de superposition susceptible de diriger ou même d'influencer les politiques nationales des Instituts d'émission. Il n'y a là, statutairement, qu'un établissement commun et pratique, servant à tous, mais ne possédant aucun pouvoir de décision.

La lutte contre le trafic des stupéfiants nous fournit un exemple frappant de cette situation. Une administration internationale a été créée, qui « désormais, réglera et contrôlera, jour par jour, les relations des parties contractantes en tant que fabricants, exportateurs, importateurs et consommateurs de certains produits industriels »¹.

C'est là, semble-t-il, la seule réalisation d'une collaboration sur le plan international, avec abandon par les Etats d'une partie de leur souveraineté. Les diverses Conventions intervenues en la matière groupent la quasi unanimité des nations².

Le premier travail entrepris était la réunion des renseignements relatifs au commerce des drogues. Les statistiques des différents pays ont été unifiées et un véritable système de comptabilité mondiale fut mis au point. Les besoins médicaux en drogues furent minutieusement établis, et la lutte contre le trafic illicite, défini comme étant tout ce qui dépassait ces besoins normaux, sévèrement combattu. La production fut contrôlée et limitée. Le commerce des stupéfiants fut subordonné à l'obtention de certificats d'importation et d'autorisations d'exportation. L'organe directeur est le Comité central permanent de l'opium. Il reçoit des rapports annuels, établis par les diverses organisations nationales subordonnées, sur le fonctionnement des Conventions, le trafic illicite et les statistiques des entrées et des sorties de drogues pour chaque pays.

Aucun Etat ne peut librement fabriquer, importer ou exporter les drogues sans autorisation et, sans se soumettre au contrôle international. Les besoins de chacun sont évalués pour l'année suivante. La surveillance en cours d'année s'effectue par l'intermédiaire de l'Organe de contrôle et de ses subdivisions nationales. Un dernier contrôle *a posteriori*

1. S.D.N. F 500 (A).

2. Convention de La Haye 58 Etats, convention de Genève 52 Etats.

est exercé sur les documents présentés par les divers gouvernements. Si des dépassements sont remarqués par rapport aux chiffres qui étaient autorisés, l'Organe de contrôle avise aussitôt les pays exportateurs qui doivent immédiatement cesser tout ravitaillement du pays coupable. Il y a là une sorte d'*embargo général* qui a déjà été effectivement appliqué plusieurs fois, avec une certaine efficacité.

Ce travail a permis une surveillance encore jamais exercée sur les trafics clandestins, les fabrications secrètes de drogues. Les projets de Conventions actuellement préparés, qui seraient susceptibles d'apporter de nouvelles améliorations au fonctionnement de l'organisation, ont dans l'état actuel des relations internationales bien peu de chances d'être appliqués. C'est d'autant plus regrettable que le sentiment d'un danger commun avait permis de réaliser sur un point de détail une collaboration entre tous les Etats, animés, pour une fois, d'une bonne volonté presque générale.

Ces deux exemples, assistance en matière pénale et lutte contre le commerce clandestin des drogues nuisibles, nous montrent les possibilités actuelles de collaboration.

Si nous avons tenu à les rapprocher de l'assistance en matière fiscale, ce n'est nullement dans le but de faire un rapprochement entre le traitement à infliger aux fraudeurs de l'impôt et celui qui est applicable aux criminels et aux trafiquants d'opium...

Nous avons eu seulement en vue quelques comparaisons dans le développement de l'entr'aide et entre leurs modalités. Nous apercevons enfin une organisation beaucoup plus poussée que celle qui occupe le centre de notre étude, et vers laquelle elle peut tendre plus tard, si toutefois les pays intéressés poursuivent leurs efforts.

De gros obstacles s'opposent à l'entr'aide en matière fiscale, des illusions existent sur ses possibilités. Nous les exposerons au chapitre suivant, avant d'aborder l'étude des traités déjà actuellement signés.

CHAPITRE II

L'ASSISTANCE ADMINISTRATIVE EN MATIÈRE FISCALE OBJECTIONS ET CONDITIONS PRÉALABLES

La collaboration entre les administrations fiscales des Etats se heurte à l'opposition de trois adversaires. Tous sont particulièrement importants, car ils groupent des forces et des intérêts considérables : les Etats, les particuliers et les Etats voisins.

Les Etats ne peuvent souffrir qu'un traité, conclu en matière fiscale, même s'il est susceptible de leur apporter quelques avantages matériels, soit l'occasion pour eux d'abandonner une parcelle de leur souveraineté. Les individus voient d'un mauvais œil se réaliser cette « internationale fiscale » comme l'appelait M. Piétri. Les Etats voisins qui ont conclu ces traités d'assistance sont souvent mécontents et peu pressés d'agir, soit que leur cocontractant ne soit pas en mesure de les aider comme il le promettait, soit qu'il y mette une certaine mauvaise volonté. Leur participation à l'accord est alors calquée sur celle qu'ils désapprouvent.

Nous avons l'intention d'exposer les arguments de tous ces adversaires ou de ces désillusionnés de la collaboration en matière fiscale avant de rechercher si, par certaines précautions préalables, il n'est pas possible de faire tomber une grande partie des objections.

Section I

Les objections à l'assistance

Elles sont de tous ordres ; tantôt la validité des accords est mise en doute, tantôt leur efficacité est l'objet de sarcasmes, tantôt leur portée est réduite par le jeu de clauses élastiques. Nous pensons présenter un tableau d'ensemble en analysant successivement : la validité des traités, l'objection de souveraineté, l'objection d'équivalence, l'objection d'ordre public, l'objection de secret professionnel, l'objection de généralité et la question des pays refuges.

1^o *La validité des accords d'assistance en matière fiscale*

La question est maintenant résolue en France. Cependant lors de la conclusion du premier traité d'assistance, en 1843, avec la Belgique, des doutes étaient possibles : l'accord avait été l'affaire des deux administrations, française et belge. L'article 9 prévoyait seulement que la convention n'aurait « un caractère définitif et ne serait exécutoire qu'après l'approbation des deux gouvernements respectifs ».

Les traités ultérieurs prévoient la ratification dans les deux pays, et l'échange des ratifications. Cette solution est plus conforme à notre droit constitutionnel. L'article 8 de la loi du 25 février 1875 donne compétence au président de la République pour la négociation et la ratification des traités. Mais il demande l'autorisation des Chambres pour les traités de paix, les traités relatifs à l'état des personnes, aux droits de propriété des Français à l'étranger, les traités de commerce et ceux engageant les finances de l'Etat. Les traités de double imposition et d'assistance administrative peuvent être classés dans cette dernière catégorie.

C'est de plus un autre principe nettement établi dans notre droit public que les créations de taxes ou impôts, et leurs modifications doivent être faites par une loi.

Cette double réglementation des matières financières entraîne obligatoirement la présentation des traités d'assistance fiscale au Parlement.

D'autres arguments pourraient encore renforcer, si cela était nécessaire, cette conception ; en effet, lorsqu'un Etat s'engage à communiquer à un Etat voisin des documents qu'il extrait des administrations publiques, il y a une question qui intéresse au plus haut point la souveraineté de l'Etat consentant à cet envoi.

Un grand nombre d'autres problèmes mériteraient d'être traités ici ; nous en examinerons seulement quelques uns très rapidement. A quelle autorité doit-on s'adresser pour négocier les accords d'assistance, dans les Etats fédéraux ? La question s'est souvent posée à propos de la Suisse. Lorsqu'en 1906 le gouvernement français voulut signer avec elle une convention analogue à la convention franco-belge de 1843, les autorités fédérales suisses opposèrent une fin de non recevoir à cette demande. Elles alléguèrent que, selon l'article 3 de la Constitution fédérale, chaque canton est souverain en matière d'impôt. De fait, un certain nombre de traités furent signés par les autorités cantonales : Grande-Bretagne-Canton de Vaud en 1862 ; Prusse-Bâle ville en 1910, Bade-Bâle ville en 1913, etc...

Néanmoins, cette théorie a été abandonnée, et la Suisse signe directement des traités concernant les impôts directs sans distinguer s'ils sont établis par les autorités fédérales ou par les cantons. Il est vrai qu'il ne s'agit là que de lutte contre la double imposition et non pas d'assistance administrative. Les accords signés avec l'Allemagne, le 15 juillet 1931, avec la Grande-Bretagne et l'Irlande du Nord

le 17 octobre 1931 et avec la France en décembre 1937 englobent les impôts établis par tous les cantons¹.

Un autre problème intéressant que nous ne pouvons que signaler ici est celui des clauses de traité autorisant des contacts ultérieurs ou même la conclusion de nouveaux accords par les autorités administratives elles-mêmes. Quelle est la valeur de ces nouveaux traités ? Leur caractère régulier ne fait aucun doute, puisque leur possibilité était réservée dans un traité antérieur qui a été normalement ratifié. Signalons la discussion qui pourrait avoir lieu selon qu'on envisage la théorie de la délégation de compétence ou celle de l'extension du domaine réglementaire.

Tous ces problèmes n'ont pas paralysé outre mesure les efforts des négociateurs. La question de la souveraineté, au contraire, leur a opposé des obstacles plus graves.

2° *L'obstacle de la souveraineté*

Le droit international ne définit pas et ne fixe pas les limites de la souveraineté en matière fiscale.

Il y a là une notion mystérieuse, source de bien des difficultés. Les traités d'assistance soulèvent à ce propos une question importante : leur but étant, soit de résoudre les attributions de deux souverainetés qui s'opposent, soit d'étendre les pouvoirs d'une administration dans un domaine où seule une administration étrangère pouvait agir, ne vont-ils pas limiter les pouvoirs fiscaux des Etats en présence ? Ne vont-ils pas paralyser le droit de chaque Etat de disposer souverainement de ses textes ?

1. L'article 1^{er} du traité Suisse-Allemagne par exemple, porte énumération des impôts auxquels la convention est applicable. Il porte : « Sont considérés comme impôts directs notamment :

1° Pour la législation suisse : les impôts figurant dans l'annexe A ;

2° Pour la législation allemande..... »

L'Annexe A est une très longue énumération de tous les textes en vigueur dans les cantons énumérés par ordre alphabétique.

Avant de répondre à cette question, il est nécessaire de donner quelques explications sur la notion de souveraineté fiscale et sur ses conséquences.

La loi fiscale est, dans chaque pays, l'expression de cette souveraineté. L'empire de la loi fiscale s'arrête naturellement aux limites du territoire. Tout dépassement serait en quelque sorte une usurpation de la souveraineté d'un autre Etat.

Mais le problème se complique du fait du double objet de la souveraineté fiscale. Dorn l'avait bien remarqué, « l'imposition pouvant prendre pour point de départ tant la domination exercée sur la personne du contribuable (nationalité, domicile, résidence temporaire, siège social, lieu de direction) que celle exercée sur le bien imposable, c'est-à-dire la souveraineté territoriale ». L'Etat pourra en toute liberté, frapper à la fois ses nationaux, même s'ils sont à l'étranger, et toutes les personnes qui se trouvent sur son territoire¹. Il est le seul maître et le seul juge de la taxation.

La première restriction à ce droit absolu provient des traités de commerce qui ont été conclus depuis presque un siècle, assimilant l'étranger au national, au point de vue fiscal². Les traités de double imposition ont été beaucoup plus loin encore puisqu'ils aboutissent à obliger un Etat à suivre, vis-à-vis de certaines catégories de contribuables, des règles d'imposition bien définies, souvent en contradiction avec sa propre législation.

Les traités d'assistance, objecte-t-on alors, en accentuant encore cette tendance, risquent de nuire aux Etats signa-

1. Il y a là précisément une des causes les plus nettes de double imposition.

2. A notre connaissance, il n'y a guère qu'une seule loi nationale qui restreigne la souveraineté fiscale de l'Etat dans certains cas. C'est la loi de Dantzig du 27 mars 1926 art. 3: « Sont exempts de l'impôt sur les sociétés, les sociétés qui, sous réserve de la réciprocité, ont droit à l'exonération des impôts personnels d'après les principes généraux du droit des gens ».

taires en limitant à l'extrême leur liberté en matière fiscale, liberté qui est une de leurs prérogatives essentielles.

Si la nécessité d'assurer une plus grande justice dans la répartition des charges fiscales et de combattre efficacement l'évasion a pu entraîner un certain nombre d'Etats à conclure malgré tout, ces traités, la survivance de cette idée de souveraineté absolue a eu des conséquences importantes.

Elle a d'abord empêché, en droit fiscal international, l'apparition de la notion de conflits de lois. Si deux lois fiscales émanant de pays différents frappent un même contribuable ou un même bien, elles se juxtaposent ; elles ne se superposent pas comme en droit international privé. M. le Doyen Allix a montré dans son cours professé à La Haye en août 1937 que cette coexistence de deux lois fiscales n'a rien d'irréalisable : il n'est pas absurde qu'un étranger qui réside en France par exemple, soit à la fois contribuable dans son pays et dans le nôtre. Il n'y a pas d'opposition juridique entre les deux impositions. C'est d'ailleurs pourquoi un grand nombre d'auteurs estiment que la double imposition peut logiquement se justifier et qu'elle n'est qu'un simple inconvénient pratique.

En droit international privé, le conflit de lois résulte du choc de deux souverainetés ; sa solution influe toujours sur l'étendue même de ces souverainetés. En droit fiscal international, au contraire, la liberté de chaque Etat reste absolue, et la double imposition n'est, selon l'expression de M. Oualid, qu'un « phénomène involontaire, et il résulte simplement de l'indépendance d'une autorité fiscale à l'égard du prélèvement opéré par une autre autorité avec laquelle elle n'entretient aucune relation ».

Cette indépendance jalouse est le principal obstacle à la conclusion des accords d'assistance. La seule loi fiscale applicable dans un Etat est sa loi fiscale nationale. Un traité d'assistance ne pourra pas, dans l'état actuel du droit,

modifier ce principe. Le fisc anglais taxera les Français en Angleterre selon la loi de l'income tax et non pas selon la loi française de l'impôt sur le revenu. Si, grâce à l'assistance, un Etat peut requérir un autre Etat d'effectuer certains actes ou de recouvrer pour lui un impôt, ces actes ou ce recouvrement ne pourront se faire que selon la législation de l'Etat requis. Sa souveraineté ne pourrait supporter l'application d'une loi étrangère, sur son propre territoire, par son administration. Si, par exemple, la Suède charge la France de recouvrer pour elle un impôt sur des personnes fixées en France, en application du traité du 24 décembre 1936, la loi française sera seule applicable envers les contribuables débiteurs du fisc suédois.

Il est en effet impossible que l'administration d'un pays délègue ses pouvoirs à l'administration d'un autre pays, car les deux souverainetés sont indépendantes; et c'est un principe de droit bien établi qu'un souverain ne peut pas transmettre ses droits absolus à un autre souverain.

Si, après avoir surmonté ces difficultés, les Etats décident de recourir à la collaboration internationale, de nouveaux obstacles s'opposeront alors à la réalisation parfaite de leurs désirs.

3° *L'objection d'équivalence*

L'objection d'équivalence paraît être un argument décisif. En application parfaite du vieux principe « Do ut des », un Etat ne désirera apporter des renseignements à un Etat voisin que dans la mesure où lui-même pourra obtenir des documents équivalents.

Cette préoccupation n'était pas apparue lors des négociations du traité franco-belge d'assistance de 1843 et c'est seulement plus tard qu'on s'aperçut des répercussions : les lois françaises de contrôle étant beaucoup plus complètes que les lois belges, la convention jouait presque à sens

unique. La Belgique profitait pour établir ses impôts, des possibilités que lui offraient nos mesures de surveillance dans les banques, sur les coffres-forts, les comptes, etc... tandis que la France ne recevait que des renseignements bien inférieurs. A une demande d'extension du droit de communication en Belgique, le ministre des Finances, M. Libaert répondait en 1907 : « En Belgique, les banquiers, les agents de change, ou autres particuliers, et les établissements financiers qui reçoivent en dépôt ou en compte courant des sommes d'argent, titres ou valeurs de portefeuille, ne sont pas tenus d'en faire la déclaration à l'Administration des finances en cas de décès du titulaire du dépôt ou du compte courant, et l'Administration ne possède pas le droit d'investigation dans leurs livres, aux fins de recouvrement de l'impôt de succession. Il en est naturellement de même quand il s'agit d'un étranger et de l'impôt dû dans un autre pays..... Le gouvernement belge ne saurait donc être engagé, ou s'engager, par une convention avec un autre gouvernement, à procurer à celui-ci des renseignements ou des éléments de preuve qu'il n'est pas en situation de se procurer pour lui-même ».

Le traité intervenu entre l'Allemagne et la Tchécoslovaquie en 1922 a montré là encore des difficultés analogues. Pour fonctionner parfaitement, un tel traité supposerait l'abolition du secret bancaire et le devoir d'identification des clients¹. Or, la législation tchécoslovaque à l'époque ne répondait pas à ces nécessités. La législation allemande plus sévère permettait l'obtention de documents plus utilisables, mais des lois ultérieures atténuèrent les droits de l'administration. Ainsi l'équivalence entre les services que peuvent se rendre deux pays en matière d'assistance, se limite en général au niveau du pays le moins bien équipé. Il n'y a pas d'exemple de pays ayant modifié sa législation

1. Nous retrouverons plus loin cette question du secret bancaire. Voir p. 246.

interne après la signature d'un traité de cette nature, afin de pouvoir mieux satisfaire à ses engagements internationaux.

Mais les Etats refusent l'assistance prévue non pas seulement parce que l'équivalence ou la réciprocité n'est pas assurée, mais encore parce que les mesures qui leur sont réclamées sont contraires à leur ordre public.

4° L'obstacle de l'ordre public

Il s'agit de savoir si une administration pourra se refuser à remplir ses devoirs d'assistance tels qu'ils sont prévus par les traités qui la lient à un pays voisin, dans les cas où la législation de ce pays est contraire à la notion qu'elle se fait de l'ordre public. Refusera-t-elle d'effectuer les actes qu'on lui demande de faire ? Eludera-t-elle les demandes de renseignements qui lui sont adressées sous prétexte que ces documents serviraient à l'application de mesures qu'elle désapprouve ?

Si ces questions sont relativement nouvelles pour le fonctionnement des traités d'assistance et leur mise en œuvre par les administrations, elles sont connues depuis longtemps déjà des tribunaux qui s'efforcent de reconnaître ou de rejeter les lois étrangères, selon qu'elles sont conformes ou non à l'ordre public national.

Nous n'entrerons pas ici dans les innombrables discussions qui ont eu lieu à propos de cette notion même de l'ordre public. Nous ne séparerons pas non plus les deux définitions, d'ordre public national et d'ordre public dit international, souvent obscures et illogiques. Toujours est-il que, dans notre exposé, il ne s'agira que de l'ordre public qu'on peut définir comme étant un « principe inhérent de droit international privé de chaque pays qui, selon l'expression de M. Martin Domke, permet d'écarter l'appli-

cation des lois étrangères lorsque cette application aurait un résultat trop injuste ou trop choquant »¹.

La notion d'ordre public a été surtout employée à propos de la validité des clauses or, à propos des dévaluations pratiquées par les Etats étrangers, et des législations étrangères portant modification des créances (revalorisation, blocage etc...). La jurisprudence la plus intéressante à cet égard est sans contredit celle concernant les restrictions de change. Les débiteurs qui se trouvaient dans des pays ayant édicté des mesures de restriction de change ont été contraints d'arrêter leurs versements à l'étranger ; ils fondaient leur attitude sur les lois nationales leur interdisant les règlements extérieurs, les transferts d'argent etc... Les créanciers ont contesté le bien fondé de cette argumentation et ont voulu saisir les biens de leurs débiteurs situés dans leur propre pays. Les tribunaux devant lesquels le litige était porté ont dû décider si la loi de contrôle des changes d'un pays donné pouvait faire réellement obstacle au règlement des dettes dans le pays du créancier. La plupart de leurs décisions rejette la législation sur les devises et les mesures de restrictions des paiements comme contraire à l'ordre public. Un jugement du Tribunal de commerce de Zurich déclare nettement que « la législation allemande sur les devises était incompatible avec l'ordre public suisse »². Le Tribunal Fédéral a confirmé cette jurisprudence en reprenant presque exactement les mêmes termes³. M. Domke explique une position aussi ferme des tribunaux par le fait que ces lois restrictives des transferts sont de véritables « lois de guerre, c'est-à-dire des lois dirigées précisément

1. Martin Domke, *La notion de l'ordre public en matière d'emprunts internationaux*, « *Revue de Science et législation financières* », avril, mai, juin, 1937.

2. Tribunal de commerce de Zurich, Section B, 8 février 1934, cf. *Revue critique de droit international*, 1936, p. 633.

3. Tribunal Fédéral Suisse, 8 octobre 1935, « *Revue critique* », 1936, n° 3, p. 635.

contre les intérêts des autres Etats et qui portent directement atteinte à leur système économique »¹. Et il ajoute que ces tribunaux ne repoussent pas seulement « l'application proprement dite des lois étrangères sur les devises, ils refusent même de les considérer comme un empêchement de fait (force majeure) qui aurait pour effet de décharger le débiteur ».

En matière fiscale, la notion d'ordre public joue également un grand rôle. Deux motifs sont généralement invoqués pour repousser l'application dans un pays des lois fiscales étrangères : leur territorialité et le caractère de créance politique attaché à la créance d'impôt. Nous avons déjà examiné le premier argument dans notre paragraphe consacré à « l'obstacle de la souveraineté ». La loi d'impôt n'est pas applicable en dehors du territoire national ; les fonctionnaires d'une administration ne peuvent percevoir l'impôt que si la dette d'impôt est née sur le territoire de leur Etat, en application d'une loi nationale. Si par exemple, un Français débiteur de l'impôt en France, est domicilié aux Etats-Unis, et si le fisc français presse les tribunaux de déclarer cet évadé débiteur, les tribunaux américains devront nécessairement se déclarer incompétents : ils ne peuvent connaître la loi française.

La même idée conduit les tribunaux d'un pays à ne pas considérer comme nuls les actes qui n'ont pas satisfait aux obligations d'enregistrement et de timbre d'un pays étranger ; en effet les « tribunaux nationaux ne peuvent pas appliquer la loi d'impôt d'un Etat ou d'un pays étranger »². De même ils ne pourront autoriser un fisc étranger à pratiquer une saisie sur le territoire de leur Etat. M. Jèze explique ce principe traditionnel par le caractère politique

1. M. Domke, *op. cit.*, p. 22.

2. New-York, 1922, *Beadall Moore Bulletin*, 1923, n° 2422 ; voir plus loin en note p. 270 une liste plus complète d'arrêts semblables.

de la créance d'impôt. Il écrit notamment¹ : « La créance d'impôt n'est pas une créance de droit commun. L'impôt peut facilement être transformé par un gouvernement en mesure de confiscation. Il peut ainsi devenir en opposition avec l'ordre public d'un Etat étranger. La situation ressemble à celle de l'extradition. Un Etat n'extrade que les délinquants de droit commun ; il n'extrade pas les délinquants politiques parce qu'une accusation de délit politique est une chose très suspecte, qui n'a rien à voir avec la morale universelle. De même il est de principe traditionnel qu'un Etat n'accorde pas son assistance pour le recouvrement de créances politiques. Pour employer les expressions consacrées par les juristes du droit international, toutes les mesures ayant un caractère politique sont des mesures *odieuses* ; elles ne bénéficient pas de l'assistance internationale. On applique traditionnellement ce principe..... à la créance d'impôt ». Et, prenant un exemple situé à la frontière des problèmes de l'évasion fiscale et de l'évasion monétaire, il ajoute : « Le gouvernement allemand vient d'édicter la peine de mort et la confiscation contre les exportateurs de capitaux à l'étranger. Existe-t-il au monde beaucoup d'Etats qui ne regretteraient pas d'avoir conclu avec le Reich une convention d'assistance fiscale dont l'effet serait de fournir au gouvernement allemand des renseignements lui permettant d'appliquer la peine de mort aux exportateurs de capitaux ? ».

C'est pourquoi les conventions d'assistance, qui ont précisément pour but de permettre l'extension des lois fiscales hors du territoire et la coopération des administrations étrangères à leur exacte application, doivent néanmoins réserver la clause d'ordre public. Si elles ont ainsi étendu entre les Etats contractants la territorialité de l'impôt, elles ont

1. Jèze, *Accords internationaux contre l'évasion fiscale*, « *Journal des Finances* », 4 décembre 1936.

toujours laissé aux Etats une certaine liberté d'appréciation. Ce qui paraît être une mesure de justice chez les uns, n'est qu'une mesure de spoliation chez les autres. Il est très remarquable par exemple que les récentes conventions d'assistance signées par l'Allemagne stipulent expressément que ces accords ne sont pas applicables au *Reichsfluchtsteuer*, impôt sur la fuite des capitaux¹. C'est là une mesure d'une sévérité extrême à laquelle les Etats co-contractants de l'Allemagne ont entendu ne pas vouloir s'associer.

Cependant, même entre Etats de moralité et d'éducation politique semblable, une clause libellée « L'Etat requis peut refuser de donner suite à la demande, s'il considère que des raisons d'ordre public ou d'intérêt général s'y opposent » peut être déplorable, à cause de l'imprécision même de la notion d'ordre public. Des requêtes parfaitement justifiées pourront être repoussées en invoquant ce moyen, qui de l'aveu de la Cour Permanente de Justice Internationale est « une notion dont la définition dans un pays déterminé dépend dans une large mesure de l'opinion qui prévaut à chaque moment dans le pays même »². Le danger est si grand que, pour des motifs d'ordre politique, complètement étrangers au droit fiscal, des Etats ne respectent pas les engagements qu'ils ont contractés et qu'ils ont parfois « la tendance, — par suite d'une idéologie nationaliste trop marquée, — à appliquer la formule commode d'une violation de l'ordre public »³.

Très voisine de l'ordre public est l'exception, opposée à l'assistance, fondée sur l'intérêt général de l'Etat requis. Il est évident que la divulgation de certaines informations

1. Le *Reichsfluchtsteuer* est un impôt spoliateur : il atteint un quart de la fortune totale de l'émigrant. Cf. notre étude : *Le contrôle des devises dans l'économie du III^e Reich*, Hartmann, 1937, p. 109.

2. Conr permanente de Justice internationale, *Clunet*, 1929, p. 1028.

3. Schnitzer, *Traité de droit international privé suisse*, Zurich, 1937, p. 109.

peut nuire à une nation, surtout si ses co-contractants refusent de lui transmettre des documents correspondants. L'assistance administrative ne doit pas avoir pour résultat de faire passer l'intérêt national au-dessous de celui des Etats voisins. Il y a néanmoins des limites à ces arguments, et nous pensons utile de les étudier dans un paragraphe spécial consacré à l'objection de secret professionnel.

5° *L'objection de secret professionnel*

Le secret peut être opposé soit à propos de documents détenus par des particuliers, soit à propos de documents appartenant à des administrations publiques.

Pour ce dernier cas, il est intéressant de constater que dans beaucoup de pays le droit de communication des administrations fiscales est à sens unique : elles peuvent collecter des renseignements provenant des autres services de l'Etat, mais elles ne peuvent pas leur donner en échange, des renseignements de quelque ordre que ce soit. Aussi, pour beaucoup d'auteurs, le droit de communication étendu au profit d'une administration étrangère a paru un droit exorbitant.

Afin d'éviter qu'un Etat ne puisse, par le moyen de l'assistance fiscale, obtenir de l'Etat voisin des renseignements de toute nature qu'il pourrait utiliser ensuite à des fins extra-fiscales, les traités d'assistance limitent étroitement le nombre des documents à transmettre d'un pays à l'autre, et ils précisent autant que possible leur contenu.

Mais les Etats hésitent également à communiquer au dehors les secrets commerciaux et les secrets financiers de leurs nationaux. Leurs craintes peuvent être parfois justifiées, surtout en ce qui concerne les procédés secrets de fabrication que d'autres Etats pourraient essayer de connaître sous le prétexte d'assistance fiscale. Mais dans bien des cas, l'obstacle du secret professionnel ne sert qu'à

empêcher les Etats étrangers de prendre connaissance des opérations fructueuses réalisées par les nationaux de certains pays. Il est très remarquable que cette notion du secret bancaire est surtout développée dans les pays dont la situation bancaire est particulièrement importante. La Suisse, la Hollande, la Belgique par exemple se refusent à dénoncer à d'autres Etats le détail des opérations effectuées par leurs hommes d'affaires et leurs banquiers.

Et pourtant le bon fonctionnement de l'assistance exigerait la communication de la plupart des opérations de banque faites dans chaque Etat par les ressortissants de l'autre. M. Baudouin-Bugnet, délégué français à Genève, estimait déjà en 1923 que le seul système efficace était le suivant :

« 1) Les banques donneraient avis à leur Administration nationale de tous les dépôts de titres, de cassettes ou de plis fermés, de toute location de coffres-forts, faits par des contribuables d'un pays étranger.

« 2) Les banques ne paieraient des coupons à des contribuables étrangers que sur la présentation d'un bordereau en double exemplaire dont l'un serait transmis à l'Administration.

« 3) L'Administration enverrait au gouvernement étranger intéressé les avis de dépôt ou de location de coffres et les bordereaux de paiement des coupons »¹.

Le délégué belge, dans son rapport², s'élevait contre ce dogme du secret des banquiers. Il opposa le respect de ce secret au développement de *l'inquisition* dans d'autres domaines : feuilles des voyageurs aux frontières, obligations imposées aux employeurs à propos de leur personnel, surveillance des brasseries et des distilleries et exercice du droit de visite, présence d'un fonctionnaire à l'ouverture des

1. Rapport du représentant français S.D.N. 1923. F. 40.

2. Rapport du représentant belge, S.D.N. 1923. F. 47.

coffres d'un mort etc... Et il ajoute alors : « Pourrait-on taxer d'excessif le fait que des banquiers devraient indiquer le nom et les revenus des dépôts de leurs clients ? en cas de recel des titres volés, ne faudrait-il pas qu'ils ouvrent leurs livres et leurs coffres-forts au juge d'instruction ? ».

L'opposition à de telles mesures de contrôle est surtout forte dans les pays qui vivent de l'afflux des capitaux étrangers fuyant les impôts, les dévaluations et les confiscations dans les autres pays. Violer le secret des banques serait pour eux la fin d'opérations fructueuses, et une sorte de « trahison » envers les capitaux réfugiés.

Pour vaincre les résistances, les experts de la S.D.N. ont montré que la déclaration des traitements et des salaires peut revêtir un caractère tout aussi confidentiel que les déclarations relatives aux opérations bancaires, au montant des coupons encaissés ou au solde des comptes de dépôt. Et pourtant cette déclaration est actuellement courante..... et admise sans protestations.

6° *L'objection de généralité*

L'efficacité des accords d'assistance est fonction, dit-on, de leur généralité. Il faudrait que les conventions tendent sur tous les pays un immense réseau à travers lequel les fraudeurs ne pourraient plus passer. Le fait même que certains pays refusent de signer des accords d'assistance, et qu'ils profitent de la fraude qui sévit dans les autres pays, suffit à annihiler tous les efforts. Le Comité fiscal, au cours de sa sixième session, en octobre 1936, signalait justement ce « danger de la limitation à quelques Etats seulement de l'adoption des méthodes préconisées par le Comité fiscal. S'il reste à portée du contribuable des Etats n'ayant pas signé la convention, tous les fraudeurs s'y précipiteront pour y chercher refuge. Un mouvement factice de capitaux s'établira au dehors du libre jeu des lois économiques et le

mal actuel ne sera en rien diminué. Pour être efficace, la mesure suggérée devrait donc être adoptée par un très grand nombre d'Etats ».

A ce propos, il y a lieu de rappeler qu'en 1925, les experts techniques en matière de double imposition et évasion fiscale ont déclaré « qu'à la différence de la double imposition, pour laquelle les conventions bilatérales peuvent résoudre d'une façon appropriée les problèmes posés entre deux Etats, la question de l'évasion fiscale ne peut recevoir de solution satisfaisante que si les arrangements internationaux englobent la plupart des Etats et sont conclus simultanément. S'il en était autrement, un grave préjudice pourrait être subi par la minorité des Etats qui auraient seuls signé des conventions ».

Même si les Etats signataires d'accords d'assistance deviennent une majorité, il est probable que la situation restera la même. Il suffira toujours de quelques « Etats tampons » selon l'expression de M. Einaudi, pour paralyser tout le système.

Certains Etats font en quelque sorte profession d'accueillir les capitaux évadés. Le rôle de la Suisse à cet égard est légendaire. Sa politique fait montre d'une constance remarquable ; les paroles que M. Motta prononçait en 1913, alors qu'il était le chef du département des finances, pourraient être datées d'hier : « La Suisse, disait-il, n'a conclu ni avec la France, ni avec aucun Etat, aucune convention ou aucun arrangement quelconque accordant aux autorités étrangères le droit de jeter le moindre coup d'œil dans les affaires des banques suisses. Dans notre pays, le secret des affaires qui se concluent par nos banques et sur les dépôts qui leur sont confiés reste garanti de la manière la plus absolue ».

Il existe même une véritable émulation entre les cantons suisses, pour savoir quel est celui qui offre le plus d'avantages aux capitaux étrangers. Aux Etats-Unis également,

certaines Etats ont acquis une renommée assez fructueuse, tel le Nevada et la Floride.

Des articles parus dans des journaux financiers belges soulignent les difficultés rencontrées par des capitalistes étrangers dans des pays renommés pour leur hospitalité ; selon eux, la Suisse promettrait plus qu'elle ne tiendrait... Ainsi, la concurrence est acharnée entre « pays refuges ».

Une remarque cependant semble utile : la notion de pays refuge pour l'évasion fiscale, tend à se confondre avec celle de pays refuge pour les capitaux recherchant la sécurité. Les accidents monétaires font fuir les capitaux affolés ; les pays refuges sont alors les Etats dont la monnaie reste relativement la plus stable. Un courant extraordinaire de capitaux menace ces pays aussi rares qu'heureux. Cette « concentration » dans des pays refuges a été l'occasion de craintes très réelles. Peu à peu est apparue l'idée que l'invasion des capitaux pouvait être aussi dangereuse que leur fuite : l'économie intérieure peut être troublée par l'extension du crédit que cet afflux rend possible ; le moment du remboursement peut également devenir critique. L'Allemagne en 1931 a montré toutes les conséquences d'un retrait brusqué des capitaux étrangers, accompagné de panique et d'accidents bancaires très graves.

C'est pourquoi, actuellement, plusieurs pays luttent avec courage contre l'envahissement des capitaux étrangers. L'ère des pays refuges est-elle close ? La politique suivie par les Etats-Unis, par la Suède et par la Suisse pourrait le faire croire.

Les Etats-Unis ont usé de tous les moyens pour décourager les placements étrangers : mesures économiques, mesures fiscales, action psychologique etc.

Leur Fonds d'égalisation a d'abord essayé d'éviter « les effets ruineux des mouvements internationaux des capitaux

sur les prix et sur le crédit »¹. Sous le régime de l'étalon-or normal, les importations de capitaux permettent un élargissement de la base du crédit, et un accroissement de la circulation monétaire. Si les Etats-Unis n'avaient pas essayé de réagir, ils souffriraient actuellement d'une énorme inflation de crédit. Le système suivi par le Fonds d'égalisation en vue d'éviter cet inconvénient, aboutit à une stérilisation presque parfaite, — à tel point que la base du crédit se rétrécit même au fur et à mesure des entrées. L'or qui parvient aux Etats-Unis est vendu au Trésor américain ; celui-ci le paie au Fonds d'égalisation avec les ressources que lui procure l'émission de bons dans le public et des prélèvements sur les comptes créditeurs qu'il possède dans les banques.

Pour décourager directement les placements étrangers, le taux de l'escompte a été abaissé sans cesse. Le 29 août 1937 il tombait à 1 %, taux « record » encore jamais atteint par aucune banque d'émission². De leur côté les établissements de crédit ne versent pas d'intérêts à leurs déposants ; la loi le leur interdit.

Ces mesures n'ayant pas suffi, les Etats-Unis ont créé des impôts spéciaux destinés à frapper exclusivement les placements faits par des étrangers. Il est intéressant de constater que seuls les capitalistes non résidents aux Etats-Unis sont frappés. L'impôt, établi en 1936, frappe seulement les dividendes des titres appartenant à des personnes physiques étrangères « ne résidant pas aux Etats-Unis, non engagées dans des affaires et ne possédant pas de bureaux à l'intérieur des Etats-Unis », ou à des sociétés étrangères considérées par la loi comme non résidentes. Il est perçu par voie de stoppage à la source sur les dividendes, les loyers, les salaires et les autres profits fixes. Il n'est pas dû

1. *The Annalist*, 24 septembre 1937.

2. A la même date, le taux de l'escompte était à Rome 4,5 %, à Berlin 4 %, à Paris 3,5 % et à Londres 2 %.

par les étrangers qui ont leur adresse aux Etats-Unis. Son taux qui était primitivement de 10 % pour les personnes physiques et de 15 % pour les sociétés a été récemment augmenté et amené à un taux voisin de celui de l'income-tax anglais et de l'impôt cédulaire français sur le revenu des valeurs mobilières.

Cette « égalisation » internationale des taux d'imposition marque nettement le caractère extra-fiscal des récentes mesures prises par les Etats-Unis. Ce n'est qu'une partie des mesures de toutes sortes qui ont pour but d'éloigner les capitaux étrangers.

L'efficacité d'une telle politique se traduit par l'importance des protestations qu'elle a soulevées. Le Comité de la Bourse d'Amsterdam, par exemple, a jugé bon d'adresser au Président Roosevelt un télégramme exprimant « l'inquiétude des capitalistes hollandais ».

Des bruits plus ou moins officiels ont accompagné cette politique, dans l'espoir d'apaiser les capitaux étrangers. Une note du correspondant de l'Agence économique et financière (qui publie d'ailleurs très régulièrement des notes de cette nature) témoigne des craintes qui se faisaient jour au 20 juin 1937 : « Les milieux financiers ont porté leur attention sur les auditions qui ont eu lieu à Washington, relatives à l'enquête sur les évasions fiscales, ainsi que sur l'intention prêtée à l'Administration de conclure un arrangement avec la France, concernant une assistance réciproque pour faciliter l'identification des fonds français se trouvant aux Etats-Unis et des capitaux américains en France, en vue de permettre une imposition effective sur les revenus ».

Aucune convention de ce genre n'est encore intervenue, mais on peut se demander si l'effet de crainte produit par ces déclarations n'est pas parfois aussi efficace que les conventions elles-mêmes.

La Suède a pris des mesures analogues. Depuis avril 1937

les banques privées suédoises ont cessé de verser des intérêts aux avoirs étrangers constitués auprès d'elles. Ces avoirs recevaient auparavant 0,5 %. Les banques allèguent qu'elles manquent de possibilités de placement correspondantes. La Banque Nationale de Suède suit encore la même ligne directrice lorsqu'elle oblige les banques suédoises à laisser au moins 25 % de leurs engagements à court terme en caisse de réserve à la Banque nationale; elle parvient ainsi à rétrécir la circulation monétaire dans le pays.

De plus, en matière fiscale, elle a signé un accord d'assistance très complet avec la France et cette éventualité de communiquer au fisc français des renseignements précis, lui a permis de se débarrasser rapidement d'une quantité assez importante de capitaux gênants... partis vers des pays moins indiscrets.

La Suisse elle-même considérée jusqu'à présent comme le pays de rêve pour les capitaux évadés, ressent les dangers de leur invasion et essaie d'y mettre fin.

Sous l'énergique impulsion de la Banque nationale, les banquiers suisses s'efforcent actuellement de réduire les avoirs étrangers qu'ils accueillaient jusqu'ici sans aucune réserve. Le *Gentlemen's Agreement* signé entre la Banque nationale, les banques privées et les firmes soumises à la loi sur les banques au début de novembre 1937 est la première manifestation de ce revirement. « Les règles qu'il établit, écrit M. Jenny¹, se rapprochent plutôt de la *pénalisation* des capitaux étrangers qu'avait envisagée Washington. Le but en consiste moins à éviter que ces capitaux, tout en demeurant dans le pays, n'en faussent l'économie, qu'à décourager l'importation de nouveaux fonds *instables*, ce qui est évidemment plus radical ».

Les dépôts étrangers de moins de trois mois sont interdits; les dépôts de 3 à 6 mois doivent payer 1 % de droit

1. « *Le Temps* », 22 novembre 1937.

de garde ; les dépôts ne portent intérêt que s'ils sont à plus de 9 mois.

Les dépôts à vue sont automatiquement transformés en dépôts à trois mois ou même en dépôts de plus longue durée. Enfin, tous ceux qui louent des coffres-forts doivent souscrire une déclaration écrite attestant qu'ils ne thésauriseront pas de billets suisses.

Ces mesures ont uniquement un intérêt de protection monétaire. Ils n'en sont pas moins de nature à détourner les capitaux évadés ; ces capitaux iront ailleurs, peut-on dire ! Oui, certes, jusqu'au jour où leur afflux de plus en plus fort dans quelques pays y entraînera de nouvelles mesures contre leur invasion.

Nous n'avons pas voulu nier, par ce court exposé, l'existence de pays refuges. Mais il nous a paru utile de préciser ainsi cette notion et de montrer ses limites.

Les derniers arguments des adversaires de l'assistance au point de vue fiscal peuvent être étudiés assez rapidement. Les uns sont d'ordre économique, les autres d'ordre pratique.

Il paraît avant tout désirable, explique-t-on, de ne prendre aucune mesure susceptible d'entraver les mouvements internationaux de capitaux. La Conférence de Gênes en 1922 avait déjà insisté sur ce point. Mais, de nos jours, alors que les contrôles de change se sont multipliés et ont opposé aux libres échanges de capitaux des barrières infranchissables, il est possible de se demander si les quelques obligations simples que requiert l'assistance purement fiscale seraient comparables aux plus douces parmi les mesures de contrôle des changes.

Du point de vue pratique, il a été souvent souligné à quelles difficultés se heurtait la collaboration des administrations. Les principes différents des législations, les méthodes de travail et les pratiques administratives variant d'un pays à l'autre, sont autant d'obstacles à une liaison

étroite. Les différences de langue, les différences de conscience professionnelle selon les corps de fonctionnaires, l'absence d'organe centralisateur sont souvent poussées en avant. Sans vouloir minimiser ces obstacles il est possible de répondre qu'avec un peu de bonne volonté, les plus grandes difficultés de cet ordre s'aplanissent toujours.

De la bonne volonté des Etats, dépend également la juste application du principe de l'ordre public, la compréhension exacte de ce qu'est leur souveraineté, et l'efficacité du concours qu'ils ont promis. Les Etats ont des devoirs à remplir envers la communauté et ils ne peuvent guère y parvenir qu'en sacrifiant une partie de leur liberté. Parmi ces devoirs, se trouve celui d'assurer la justice dans tous les domaines et en particulier dans le domaine fiscal.

Mais la bonne volonté n'est pas suffisante ; il faut aussi des données pratiques et une connaissance approfondie des problèmes. C'est pourquoi, comme condition préalable des traités d'assistance, nous estimons indispensable l'étude générale des pouvoirs détenus par les différentes administrations du monde.

Section II

Projet d'enquête sur les moyens de contrôle des diverses Administrations fiscales du monde

La connaissance aussi exacte que possible des moyens dont disposent les administrations qui ont signé entre elles des conventions d'assistance fiscale, ou qui s'appêtent à en signer est une garantie d'efficacité pour ces traités.

Chacune des parties contractantes doit être en mesure de savoir quels services l'autre partie est capable de lui rendre, quels services elle devra elle-même lui fournir, comment elle devra s'y prendre, comment les deux légis-

lations peuvent s'adapter, quel sera l'emploi exact des renseignements communiqués etc.

Le rapport présenté par la Réunion générale des experts gouvernementaux de 1928 s'exprimait en ces termes :

« Pour une Administration qui veut négocier avec l'Administration d'un autre pays, une convention bilatérale tendant à éviter la double imposition » (et ici, nous pouvons compléter en ajoutant : ou à assurer l'assistance administrative) « il est essentiel d'avoir une connaissance exacte et précise du système fiscal de ce pays. Dans ce but, il serait d'une très grande utilité que les Administrations fiscales de tous les pays rédigeassent des exposés de leurs systèmes fiscaux selon des principes uniformes. De tels exposés, faisant ressortir les analogies et les différences de pure forme, notamment dans la terminologie, faciliteraient considérablement la tâche des négociateurs chargés de concilier les différents systèmes fiscaux ».

La Société des Nations a déjà réalisé une grande partie de ce travail. Les cinq volumes qu'elle a publiés sur l'imposition des entreprises étrangères et nationales sont du plus haut intérêt.

Il serait bon qu'elle continue l'œuvre déjà commencée, en s'attachant maintenant à l'étude détaillée des méthodes de contrôle et d'investigation fiscales en vigueur dans chaque Etat.

Lors de sa septième session, le Comité fiscal s'est orienté dans cette voie, avec un état d'esprit cependant assez particulier. Des résistances se sont manifestées, en effet, à l'encontre de son projet de 1936¹, et le Comité croit « qu'il y aurait lieu d'essayer d'obtenir une certaine amélioration en instituant entre les Administrations fiscales, des échanges de renseignements qui soient compatibles avec le maintien,

1. Voir ce projet, p. 272.

dans leurs grandes lignes, des législations internes actuellement existantes ».

Cette connaissance des législations et des pratiques administratives peut avoir, selon nous, une portée beaucoup plus grande ; elle présente un intérêt doctrinal autant qu'un intérêt pratique. Elle permettrait aux Etats d'améliorer leur propre système en profitant des expériences déjà faites dans d'autres pays ; elle servirait de base pour les négociations futures des traités d'assistance ; elle soulignerait les points faibles des méthodes de contrôle de certains Etats et leur indiquerait les modifications à apporter à leur système fiscal, tant dans leur propre intérêt que dans celui des co-contractants éventuels d'accords d'assistance.

Le Comité fiscal a préparé un Questionnaire, destiné aux administrations fiscales de tous les Etats. Avant de discuter de son contenu et de son efficacité, il semble nécessaire de le citer *in extenso* :

Questionnaire du Comité fiscal (octobre 1937)

I. — Quels sont les moyens que les lois ou les règlements mettent à la disposition de l'administration afin d'assurer l'assiette des impôts et d'éviter l'évasion fiscale d'ordre interne en ce qui concerne :

a) Les revenus des capitaux mobiliers : actions et parts analogues, fonds publics, obligations, prêts, dépôts et comptes courants ;

b) les capitaux mobiliers (impôts sur la fortune, droits de succession, impôts sur les plus-values de capitaux).

La réponse à cette question devrait couvrir les points suivants dont l'énumération n'a pas un caractère limitatif :

1) Déclarations imposées aux bénéficiaires des revenus ou propriétaires des capitaux eux-mêmes, aux débiteurs et aux personnes physiques ou morales par l'intermédiaire

desquelles des revenus sont encaissés ou payés ou qui détiennent des capitaux pour le compte d'autrui ;

2) Renseignements spéciaux que peut exiger l'Administration des intéressés ou de tiers et pouvoirs d'enquête et de vérification qui lui sont accordés ;

3) Formalités et procédures spéciales prescrites dans certains cas en vue de permettre à l'Administration de procéder à l'assiette de l'impôt (par exemple, procédure d'ouverture des coffres-forts en cas de décès) ;

4) Actes ou pratiques interdits, pénalisés ou frappés de nullité au regard du fisc (par exemple les comptes joints).

Il serait opportun d'indiquer dans quelle mesure les dispositions légales ou réglementaires existant en la matière sont effectivement appliquées et de joindre à la réponse le texte de ces dispositions.

II. — Existe-t-il une législation ou des pratiques administratives qui, en matière d'impôts, frappent les revenus de capitaux mobiliers et ces capitaux eux-mêmes, instituent au profit des étrangers non résidents ou des sociétés de capitaux étrangers un régime fiscal plus favorable que celui applicable aux nationaux ?

III. — Quels sont les conventions et arrangements conclus avec d'autres Etats, pour l'échange de renseignements en matière de revenus de capitaux mobiliers et de ces capitaux eux-mêmes ? L'application de ce texte soulève-t-elle des difficultés et quelles sont-elles ?

Les Etats contractants ont-ils apprécié l'efficacité de ces textes ?

*
* * *

Nous tenons, avant tout, à faire les plus grandes réserves sur l'expression « évasion fiscale d'ordre interne » employée

dans le questionnaire. Nous pensons qu'il est préférable d'éviter les confusions, et de réserver le mot *évasion* aux fraudes fiscales externes¹.

La seconde observation que nous suggère l'examen de ce questionnaire est qu'il est exclusivement orienté vers le problème des valeurs mobilières. Les fraudes et les évasions rendues possibles grâce à l'emploi des capitaux mobiliers sont certes très importantes, mais elles ne doivent pas faire perdre de vue les autres graves questions qui se posent : évvasion par transferts de bénéfices, évasions personnelles, évasions aux impôts cédulaires, etc.

En n'accordant son attention qu'à un point seulement du problème, le Comité fiscal risque d'engager les Etats dans la conclusion d'accords incomplets, qu'il sera ensuite bien difficile d'étendre : l'exemple du vieux traité franco-belge en est la preuve ; en dépit des liens d'étroite amitié qui existent entre les deux pays, il a été impossible de s'entendre sur l'extension des échanges de renseignements prévus par le vieux texte de 1843. Le même risque se retrouvera entre d'autres pays, surtout s'ils sont plus éloignés et s'ils n'ont pas de contacts fréquents.

En ce qui concerne la forme, nous ferons également une objection : le questionnaire ne comporte en réalité que deux questions relatives aux méthodes et aux pouvoirs de contrôle des Etats. Une grande liberté est ainsi laissée pour les réponses. Il y a là un danger assez net, les Etats pouvant éluder certains aspects du problème et ne donner qu'un aperçu insuffisant sur des points importants. De plus, les réponses ne pourront être que très difficilement comparées entre elles si elles ne sont pas astreintes au même plan.

Quant à la méthode, deux points nous paraissent mériter une discussion :

D'abord, ce n'est pas aux administrations fiscales qu'il

1. Voir notre discussion, 1^{re} Partie, Chapitre I, p. 40.

sied de dire si les textes sont effectivement appliqués : elles ne disposent pas d'une liberté d'appréciation suffisante pour donner une réponse impartiale en la matière.

D'autre part, il nous semblerait indispensable d'exclure du questionnaire proprement dit tout le troisième alinéa relatif aux conventions d'assistance et à leur fonctionnement. L'enquête en effet a pour but précis d'établir quels sont les moyens de contrôle interne dont les Etats disposent pour asseoir leurs impôts (et éventuellement aider les Etats voisins à asseoir les leurs). Il est évidemment utile de savoir ce que les gouvernements pensent des accords déjà conclus et des services qu'ils ont pu en tirer, mais c'est là une préoccupation tout à fait différente qui devrait rester étrangère au questionnaire si on veut éviter des confusions.

Nous pensions présenter dans cet ouvrage, un exposé complet des lois et des pratiques françaises et allemandes de contrôle et de vérification en matière fiscale, qui se seraient présentées comme une réponse au questionnaire avant même qu'il soit établi. M. Deperon, Secrétaire général du Comité fiscal de Genève, était au courant de nos projets dès septembre 1937 et il nous pardonnera notre hardiesse, si abandonnant notre dessein primitif, nous en élaborons un autre, portant sur un projet de questionnaire, plus vaste et plus détaillé que celui mis au point par le Comité.

Projet de questionnaire

A) Obligations des contribuables.

1) Quelles sont les obligations générales des redevables à l'égard des administrations de votre pays à l'occasion de l'assiette des divers impôts ?

2) Doivent-ils souscrire une ou plusieurs déclarations ?

3) Quels renseignements doivent-ils y porter ? sur leur vie privée, sur leur situation de famille, leur domicile, leur

résidence, leur train de vie et leurs dépenses, sur leurs avoirs à l'étranger, sur les impôts payés à l'étranger, etc.

4) Quels documents doivent-ils y joindre ? Quelles preuves sont-ils obligés de fournir à l'appui de leurs allégations ?

5) Quels sont les contribuables exemptés ou bénéficiant de régimes de faveur, sur lesquels l'administration ne peut obtenir des renseignements précis ?

6) Quelle est l'étendue du régime du forfait dans votre système fiscal ? Quelles sont ses modalités d'application et de quelles garanties l'administration s'entoure-t-elle à cet égard ?

7) Quel est le régime applicable aux revenus de capitaux mobiliers possédés par des non résidents ?

B) Recours aux tiers.

1) Dans quelle mesure votre système fiscal a-t-il recours aux tiers, pour connaître les redevables ? pour connaître la matière imposable ?

2) Quelles sont les obligations des propriétaires, des assureurs, des banquiers des propriétaires de coffres, des employeurs etc. ?

3) Les tiers interviennent-ils dans la perception de l'impôt ? pour la garantir (cautions, responsabilités solidaires de la femme mariée, du propriétaire et d'autres personnes etc.) ? Pour le paiement de l'impôt ? Agissent-ils comme collecteurs de l'impôt ou bien en font-ils l'avance ? Dans quelle mesure votre système fiscal prévoit-il l'emploi du stoppage à la source ?

C) Le droit de communication.

1) Quelle est l'étendue de ce droit ?

2) Existe-t-il dans les autres administrations fiscales ? (à ce propos il serait utile de connaître les méthodes suivies dans chaque pays : une administration unique, des admi-

nistrations pour chaque impôt, la liaison entre elles, la fusion etc.).

3) Ce droit de communication est-il possible en dehors des administrations des finances ? dans quelles autres branches des services officiels ? auprès de la police ? auprès des collectivités locales ?

4) Quelle est son étendue auprès des particuliers ? auprès des sociétés ? Le droit de communication est-il le même pour les sociétés nationales et pour les sociétés étrangères ? Auprès des banques ?

5) Y a-t-il un contrôle général sur les banques dans votre pays ? Est-il établi pour des fins extra-fiscales ? Si oui, dans quelle mesure peut-il cependant renseigner l'administration chargée des impôts ?

6) Y a-t-il un contrôle spécifiquement fiscal des opérations bancaires ? Votre législation prévoit-elle un système de contrôle automatique des revenus des capitaux mobiliers (carnet de coupons, bordereau, carte d'identité fiscale, précompte etc.) ?

Quelles en sont les modalités ? Y a-t-il un contrôle spécial pour les droits de succession : ouverture des coffres, législation sur le compte joint etc. ?

7) Quels sont les renseignements qui parviennent régulièrement à l'administration ? Quels sont ceux qu'elle obtient sur demande spéciale, ou en allant les chercher elle-même ?

8) Quels sont les agents investis du droit de communication ?

9) Quels sont les impôts visés ? N'y a-t-il pas des différences dans le droit de communication selon les impôts ?

10) Quelle est la nature des documents communiqués ?

11) Quel est l'usage de ces documents par l'administration ? Les autres administrations publiques peuvent-elles venir puiser dans les dossiers réunis par l'administration fiscale ?

D) Pouvoirs de l'Administration.

1) De quels procédés spéciaux dispose-t-elle encore pour l'assiette des impôts ?

2) Quelle est la place réservée aux signes extérieurs ? comme moyen d'assiette ? comme moyen de contrôle ?

3) Quels sont les pouvoirs de l'administration en matière de taxation ?

Que peut-elle faire en l'absence de déclaration, d'insuffisance, de dissimulation ? Dans quelle mesure peut-elle rectifier les renseignements fournis par le contribuable ? Peut-elle taxer d'office ?

4) Quelle est la place laissée aux experts ? faisant partie de l'administration ? étrangers à l'administration fiscale ?

Le recours à des juges, à des arbitres, à des commissions est-il prévu ? Ces commissions ont-elles un pouvoir de taxation ou bien ont-elles un simple rôle consultatif ?

5) L'administration dispose t-elle de personnel spécial chargé de vérifications de comptabilité ?

E) Procédures de recouvrement des Impôts.

1) Le recouvrement est-il assuré par une administration distincte de l'administration d'assiette ?

2) A quel lieu et à quelles dates le paiement de l'impôt doit-il avoir lieu ?

3) Quels sont les moyens d'exécution en vigueur ?

4) Quelles sont les poursuites administratives prévues par votre système fiscal ? sommations avec et sans frais etc.

5) Quelles sont les poursuites judiciaires ? commandement ? saisie ? vente ?

6) L'administration jouit-elle d'un privilège spécial pour le recouvrement des impôts ?

CHAPITRE III

LES MODALITÉS DE L'ASSISTANCE

Les travaux théoriques du Comité fiscal à la Société des Nations

L'assistance administrative se propose un double but, elle tend d'une part à assurer une répartition équitable et harmonieuse de la matière imposable entre les différents Etats ; elle essaie d'autre part d'empêcher les contribuables de frauder dans les différents pays. Si elle permet que le redevable ne soit pas taxé plus qu'il ne le serait dans un seul pays, elle tend également à éviter qu'il paie moins que l'équivalent d'un seul impôt national.

En ce qui concerne l'évasion, l'assistance permet un double travail : la recherche et la répression.

La recherche de l'évasion s'effectue au moyen de l'assistance administrative en matière d'assiette de l'impôt, tandis que la répression s'effectue essentiellement par l'assistance au recouvrement.

Ainsi la collaboration internationale en matière fiscale s'efforce à la fois de rendre comparables les diverses lois fiscales, de renseigner les Etats au moyen d'envois de documents réunis à l'étranger, de résoudre les conflits internationaux, et enfin de prolonger l'application des lois nationales en dehors du territoire.

Les experts techniques de la Société des Nations ont présenté deux projets de convention bilatérale sur l'assistance administrative en matière d'impôts. Ces deux documents ont une importance fondamentale pour suivre l'évolution des traités récemment conclus et pour connaître les différentes discussions qui ont pu avoir lieu en la matière. Voici le texte de ces deux projets de conventions :

I. Convention bilatérale sur l'assistance administrative en matière d'impôts

Article 1. — En vue d'assurer une meilleure répartition des charges fiscales tant dans l'intérêt des Etats que des contribuables, les Etats contractants s'engagent, sous réserve de réciprocité, à se prêter assistance administrative pour tout ce qui est nécessaire à l'assiette des impôts.

Cette assistance consistera :

a) en un échange de renseignements d'ordre fiscal que l'un des Etats contractants détient ou peut obtenir. Il aura lieu sur demande visant des cas concrets, ou d'office pour les catégories d'informations visées à l'article 2 ;

b) en une collaboration des services administratifs à l'exécution des actes de procédure.

Article 2. — L'échange de renseignements prévu au § a de l'article 1, visera les personnes physiques ou morales imposables dans l'un des deux pays contractants. L'information indiquera les nom, prénoms, et domicile ou résidence des intéressés et, le cas échéant, leurs charges de famille et elle portera :

1) sur les immeubles (notamment en revenu ou capital, droits réels, charges hypothécaires ou autres) ;

2) sur les créances hypothécaires ou créances analogues notamment désignation de biens hypothéqués, montant et taux d'intérêt) ;

3) sur les entreprises industrielles, commerciales ou agricoles (bénéfice réel ou forfaitaire, chiffre d'affaires ou autres bases de l'impôt) ;

4) sur les revenus du travail et les tantièmes des administrateurs ;

5) sur les valeurs mobilières, créances et comptes-courants (valeurs en revenus ou en capital), toutes informations recueillies par une administration, notamment à l'occasion d'exemption ou de dégrèvement accordé par elle en raison du domicile ou de la nationalité du contribuable ;

6) sur les successions (nom et domicile du défunt et des héritiers, date du décès, masse successorale, parts héréditaires et autres bases de l'impôt).

Article 3. — L'application des dispositions des articles qui précèdent, ne peut, en aucun cas, avoir pour effet d'imposer à l'un des Etats contractants l'obligation de fournir des éléments d'information que sa propre législation fiscale ne lui permet pas d'obtenir, non plus que d'accomplir des actes administratifs qui ne seraient pas conformes à sa réglementation ou à ses pratiques.

Article 4. — L'Etat requis peut refuser de donner suite à la demande s'il considère que des raisons d'ordre public ou d'intérêt général s'y opposent.

Article 5. — Les services administratifs compétents sont habilités à correspondre directement par l'application des dispositions de la présente convention.

Article 6. — L'assistance administrative est gratuite, sous réserve du remboursement des frais exceptionnels (enquête, expertise, etc.) qui pourraient être engagés à l'occasion d'une affaire spéciale.

Article 7. — Les administrations se communiqueront périodiquement des relevés concernant leurs pouvoirs d'investigation et de contrôle en matière fiscale ainsi que leurs procédures administratives.

Article 8. — Les autorités suprêmes des administrations financières des deux Etats arrêteront d'un commun accord les mesures d'application de la présente convention.

II. Convention bilatérale sur l'assistance en matière de recouvrement d'impôts

Article 1. — Les Etats contractants s'engagent à se prêter assistance mutuelle pour le recouvrement des impôts désignés ci-après :

a).. b).. c).. (Les Etats contractants s'entendront sur la question de savoir si la convention est applicable aux impôts d'Etat seulement — ou également aux impôts provinciaux, communaux, etc.).

Article 2. — L'assistance s'applique aussi bien au principal qu'à l'accessoire des impôts (frais, intérêts).

Article 3. — L'assistance ne peut s'appliquer qu'aux créances fiscales ayant force de chose jugée, exception faite du cas prévu à l'article 2.

Article 4. — Le recouvrement d'une créance fiscale, envisagé aux articles précédents aura lieu à la demande de l'Etat créancier (Etat requérant) adressée à l'Etat dont la juridiction s'étend sur la personne ou sur les biens du débiteur (Etat requis).

Article 5. — La demande de l'Etat requérant doit émaner de l'autorité suprême de son administration des Finances, ou d'une autorité déléguée que pourra préciser l'accord prévu dans l'article 12 et être accompagnée d'un titre exécutoire certifié par cette autorité. Elle doit être adressée directement à l'autorité correspondante de l'Etat requis.

L'autorité de l'Etat requérant attestera en outre que la créance a la force de chose jugée.

Article 6. — L'Etat requérant fournira la traduction des documents transmis dans la langue de l'Etat requis.

Article 7. — L'Etat requis est tenu de donner suite le plus tôt possible à la demande qui lui est adressée. Toutefois, il pourra s'y refuser s'il estime ne pouvoir répondre à cette demande pour des raisons d'ordre public ou d'intérêt général. Dans ce cas, il devra en informer l'Etat requérant aussitôt que possible.

Article 8. — Les poursuites et les mesures d'exécution se feront sans exequatur.

Article 9. — La dette fiscale visée dans la demande sera recouvrée selon les règles de la législation de l'Etat requis, mais celui-ci ne sera pas obligé d'appliquer un moyen d'exécution qui n'est pas prévu par la législation de l'Etat requérant. Toutefois, à la demande de l'Etat requérant, l'Etat requis peut, s'il le juge à propos, adopter une forme spéciale de procédure, même non prévue par sa législation, pourvu qu'elle ne soit pas contraire à cette législation.

Article 10. — Les créances fiscales à recouvrer ne seront pas considérées dans l'Etat requis comme des créances privilégiées.

Article 11. — Si une créance fiscale est encore susceptible d'un recours, l'Etat requérant peut demander à l'Etat requis de prendre des mesures conservatoires auxquelles sont applicables *mutatis mutandis* les dispositions précédentes.

Article 12. — Les autorités suprêmes des administrations financières des deux Etats arrêteront d'un commun accord les mesures d'application de la présente convention. Elles pourront notamment convenir des dispositions relatives au versement des sommes recouvrées, à la taxation d'un cours de change moyen pour la conversion de ces sommes, ainsi qu'en ce qui concerne les frais de recouvrement.

Dans ces projets nous trouvons d'abord un certain nombre de clauses relatives aux différentes difficultés que nous avons passées en revue au chapitre précédent. C'est ainsi que l'article 4, par la clause dite de « cadenas », permet à un Etat de refuser l'assistance en invoquant l'ordre public ou l'intérêt général. L'article 3 également est l'application du même principe de l'ordre public puisqu'il prévoit le cas d'un Etat contractant qui refuse de satisfaire à une demande d'information sous le prétexte que sa législation ou ses pratiques s'y opposent.

Les deux premiers articles ont trait aux modalités mêmes du principal aspect de l'assistance administrative : ils exposent en détail le fonctionnement des échanges de renseignements. Particulièrement intéressante à cet égard est la comparaison entre le texte de ces projets et celui de quelques accords effectivement signés. C'est ainsi que le projet des experts ne reproduit pas le premier paragraphe de l'article 14 de la Convention *Allemagne-Tchécoslovaquie* selon lequel l'assistance n'est pas accordée « contre les ressortissants de l'Etat requis qui ont leur domicile ou leur résidence habituelle sur le territoire dudit Etat ».

Le traité franco-suédois du 24 décembre 1936 emploie à

ce propos une formule différente. L'assistance administrative (art. 21) n'est accordée que contre les contribuables ressortissant uniquement à l'Etat requérant ; cette formule est plus large que la précédente : elle permet de faire figurer parmi les personnes à propos desquelles l'assistance est possible, des nationaux de l'Etat requis qui seraient établis définitivement dans l'Etat requérant.

La liste des documents devant faire l'objet de l'assistance n'est pas énumérée limitativement dans le projet de 1928 ; elle est cependant assez complète et elle a été presque entièrement reprise et adaptée dans le traité franco-suédois.

Les experts ont fait leur possible pour que leur projet n'apparaisse pas « comme l'extension au delà des frontières d'un réseau d'*inquisition fiscale* ». C'est pourquoi leur projet se présente sous la forme d'un traité assez court, étant bien entendu que son développement peut être considérablement étendu entre les pays qui le désireraient pour certaines catégories de revenus ou pour certaines catégories de contribuables.

En dehors des échanges de renseignements, l'assistance peut prendre la forme d'une collaboration effective des services administratifs. L'une peut être considérée comme le prolongement de l'autre : c'est ce qui se produit dans les cas de demandes d'enquêtes, de vérifications, d'expertises, chaque fois que l'administration d'un pays les effectue pour le compte de l'administration d'un Etat voisin.

Il se peut également que des fonctionnaires de l'Etat requérant soient admis, sur la demande de leur gouvernement, à collaborer à la procédure administrative ou judiciaire effectuée dans l'autre Etat.

Le traité entre l'Autriche et la Hongrie, de 1928 prévoyait ce cas (Protocole final n° 5) : il tendait à donner à des fonctionnaires dépourvus de tout pouvoir sur le territoire étranger le rôle d'agents consultatifs. Il stipulait en effet que ces agents devraient « s'abstenir de toute inter-

vention dans la procédure officielle des demandes tendant à l'exécution de l'objet de la requête ».

Le point sensible de l'assistance est sans contredit la question des valeurs mobilières, nous la retrouverons un peu plus loin lorsque nous étudierons les travaux de la sixième session du Comité fiscal.

La répression de l'évasion par l'assistance au recouvrement était une chose particulièrement indispensable ; mais pour être développée, elle devait surmonter les préjugés des Etats au sujet de la nature juridique de la créance d'impôts de leurs voisins.

Son but essentiel est d'assurer le paiement de l'impôt une fois qu'il a été établi sur des personnes quittant le pays de l'assiette avant la mise en recouvrement des rôles. Pour la plupart des Etats, en l'absence de traités d'assistance pour recouvrement, les sommes dues par ces contribuables évadés étaient pratiquement irrécouvrables. Il est possible de citer une collection impressionnante de décisions prises par des tribunaux nationaux ; chaque fois qu'ils ont eu à juger la question de la perception d'un impôt étranger sur leur territoire, ils ont presque toujours repoussé l'action dont ils étaient saisis¹.

Un seul arrêt a été pris en sens contraire par la Cour de cassation française le 5 mai 1924 dans une affaire intéressant les chemins de fer du nord de l'Espagne².

L'assistance au recouvrement est le seul moyen dont disposent les Etats pour percevoir les impôts qui leur sont

1. Cf. à titre d'exemples, quelques arrêts réunis par M. Niboyet dans son cours de La Haye, 1930 : « *Les doubles impositions au point de vue juridique* », Cour de Londres, 28 juin 1929 ; — Cour de New-York, 1922 ; — Bic Visser of Holland (« *Bull. Inst. Intermédiaire* », La Haye, octobre 1928, n° 5577) ; Londres, King of Rowlet, 26 juin 1923 (*Ibid.*, janvier 24 n° 2962) ; — New-York, 1922, *Beadall* (*Ibid.*, avril 1923, n° 2422) ; — Paris, Cass., 3 juillet 1928, « *Clunet* », 1929, p. 385.

2. Sirey, 1925.1.365.

dus par des personnes fixées à l'étranger. L'assistance peut être fournie aussi bien par l'Etat où se trouve le débiteur que par celui du lieu des biens ; c'est donc en la matière une nouvelle application du principe de l'allégeance économique puisque en aucun cas la nationalité du débiteur ne sera prise en considération. Une telle clause (art. 4 du projet) peut créer des situations assez extraordinaires : la Moranie, par exemple, pourra demander la collaboration de l'Imérie pour recouvrer l'impôt qui lui est dû par un Moranien, en réclamant à l'administration voisine le secours pour percevoir l'impôt sur les biens possédés par le Moranien en Imérie.

En principe, le projet ne limite pas l'assistance aux ressortissants de l'Etat requérant, mais aucun traité signé jusqu'à maintenant ne fait place à l'assistance en vue de recouvrer l'impôt sur des ressortissants de l'Etat requis. Il est probable que les clauses prévoyant une telle assistance seraient appliquées avec une mauvaise volonté évidente par l'administration de l'Etat requis.

La rapidité nécessaire au bon fonctionnement d'une telle assistance est mise en lumière dans l'article 7. L'obstacle principal à cette promptitude est que l'Etat requis devra s'assurer, avant d'entreprendre les poursuites, que la créance de l'Etat requérant est définitive et exécutoire. Un certain temps sera sans doute nécessaire pour remplir les formalités prévues par les divers accords : légalisation, certificat de conformité, traduction, etc.

L'article 9 est l'application du principe de souveraineté traité au chapitre précédent, en vertu duquel les moyens d'exécution de l'Etat requis et sa propre procédure sont seuls applicables pour satisfaire aux demandes formulées par l'Etat requérant. La rédaction de la fin du traité peut paraître un peu critiquable parce qu'elle ne tient suffisamment compte ni de la diversité des législations ni des procédures de notification et de perception qu'elle met en œuvre.



L'Assemblée de la Société des Nations a pris connaissance de ces projets le 9 octobre 1936 et elle a engagé le Comité fiscal à poursuivre activement ses travaux relatifs à l'assistance fiscale et à rechercher les solutions propres à empêcher autant que possible la fraude fiscale. Le Comité fiscal dans sa réunion du 20 octobre s'est efforcé de répondre à ce vœu, et il s'est préoccupé du problème sous l'aspect particulier de l'évasion par les valeurs mobilières qui avait déjà fait l'objet des travaux des experts de 1927.

La difficulté vient des différences dans l'étendue et dans l'efficacité des moyens de contrôle dont disposent les Etats. Le plus souvent, ces moyens de contrôle sont infiniment moins rigoureux en ce qui concerne les valeurs mobilières que vis-à-vis des autres catégories de revenus.

Le développement des méthodes de contrôle en la matière se heurte dans la plupart des pays à des résistances assez vives. Les traités d'assistance seront également critiqués vivement si le contribuable s'aperçoit qu'ils ne sont pour l'administration qu'un moyen d'étendre ses possibilités de contrôle au delà des frontières. C'est pourquoi en 1936 le Comité fiscal a présenté un très court projet accompagné de toutes les réserves d'usage. Ce projet est le suivant :

« Dans chacun des Etats contractants, des réglementations internes interviendront pour astreindre les personnes ou sociétés faisant profession de payer les revenus de capitaux mobiliers à notifier tout paiement fait à une personne non domiciliée dans l'Etat où ce paiement est opéré. La notification sera faite à cet Etat qui la transmettra à l'Etat où le bénéficiaire du revenu est domicilié.

« Sont considérés comme revenus de capitaux mobiliers au sens des présentes dispositions les intérêts ou dividendes, et plus généralement tous produits de titres de rentes, obligations, actions, parts d'intérêts et créances. Cette

disposition s'applique quel que soit le mode de paiement, qu'il ait lieu en espèces, par virement, par chèque, ou par inscription à un compte de banque.

« Est considérée comme non domiciliée dans un Etat pour l'application des présentes dispositions toute personne dont le foyer permanent d'habitation est situé dans un autre Etat ».

Ainsi le Comité fiscal de la Société des Nations reconnaît implicitement que chaque Etat ne peut être en mesure de collaborer efficacement avec les Etats qui signeraient avec lui des traités d'assistance que s'il possède un système de contrôle développé analogue à ceux que nous avons exposés dans le chapitre II de la seconde partie sous les titres de « bordereaux de coupons », « carte d'identité fiscale », « carnet de coupons », etc...

Seul, un contrôle assez sévère de la profession de banquier et des personnes faisant profession de payer des intérêts, coupons, etc., peut permettre aux Etats d'envoyer à l'étranger les renseignements qui leur sont réclamés et attendre en échange un certain nombre de documents utiles pour eux. Il est évident que c'est sur ce point précis du contrôle des valeurs mobilières et des opérations de banque et de bourse que l'unification des divers droits fiscaux serait le plus désirable.

Signalons au passage que les experts de 1927 donnaient aux Etats le droit de taxer leurs nationaux dont les déplacements continuels les empêchaient d'être imposables et imposés en quelque pays. M. Boué¹ signale que c'est ici un des rares cas où l'allégeance politique se substitue à l'allégeance économique alors inefficace.

Dans cette matière de l'évasion personnelle, la législation hollandaise des impôts de guerre et d'après-guerre utilisait un système particulièrement original : tous les Hollandais

1. Boué. *Op. cit.*, p. 107.

qui avaient quitté le pays pendant la guerre pour se soustraire aux impôts spéciaux établis pendant cette période et qui rentraient en Hollande avant le premier mai 1921 devaient alors régler le montant total des impôts qu'ils auraient payés entre 1916 et 1921. Selon le délégué hollandais lui-même, cette législation n'a eu qu'un résultat très médiocre.

Une proposition d'un ancien Ministre des Finances hollandais, M. Van Gijn, n'aurait pas eu plus de succès : selon lui tous les émigrés qui revenaient dans leur pays d'origine devraient payer le total des impôts qu'ils ont réussi à éviter pendant leur absence. Une telle mesure est de nature à empêcher les émigrés de revenir se fixer dans leur pays initial, mais elle n'améliore en rien les finances publiques de cet Etat.

En 1937, les travaux de Genève en matière d'évasion fiscale se sont poursuivis. Le Secrétariat général a adressé des demandes aux Etats membres sous forme de circulaire pour connaître leur avis sur le problème. La Belgique, la Suisse, et les Pays-Bas se montrent toujours naturellement très hostiles à des conventions de cette nature. En octobre 1937, le Comité fiscal a préparé le questionnaire étudié au chapitre précédent (p. 257). Le 28 janvier 1938, le Conseil de la Société des Nations au cours de sa 100^e session a invité les gouvernements à répondre à ce questionnaire. Le secrétariat pense recevoir ces réponses avant mai 1938.

Néanmoins, l'idée de l'assistance se développe peu à peu et un certain nombre de conventions sont actuellement signées ; nous les passerons en revue dans le chapitre suivant.

CHAPITRE IV

LES TRAITÉS D'ASSISTANCE

Le nombre des traités faisant une place à l'assistance administrative en matière fiscale est actuellement assez grand. La plupart d'entre eux se bornent à faire une allusion à sa possibilité dans des cas nettement déterminés. Seuls quelques uns, plus précis, développent la question et fixent les modalités de la collaboration des administrations.

Nous verrons successivement les traités d'assistance conclus avant la guerre dont le caractère est très différent de celui des conventions actuelles, les traités d'assistance en général, classés selon leur efficacité probable, les accords passés par la France, les quelques cas d'assistance internationale sans traité, et enfin les répercussions de ces accords d'assistance sur la législation interne des Etats.

Section I

Les traités d'assistance conclus avant la guerre 1914-18

Peu de traités fiscaux étaient en vigueur avant la guerre. Cependant quelques clauses spéciales aux impôts étaient incluses dans les traités de commerce.

Citons par exemple la Convention consulaire conclue entre la France et les Etats-Unis le 23 février 1853 dont l'objet est d'assurer l'égalité de traitement entre les ressortissants des deux pays sur le territoire de l'autre. De même le traité franco-suisse du 23 février 1882.

Le traité de navigation conclu entre la France et l'Espagne le 6 février 1882 est encore plus complet : non seulement il contient la clause d'égalité fiscale, mais encore une clause d'exemption des nationaux d'un pays aux taxes exceptionnelles prélevées sur le territoire de l'autre Etat¹.

C'est entre la France et la Belgique que fut signé le premier traité d'assistance en matière fiscale, le 12 août 1843. Il devait être suivi de deux autres traités identiques entre la Belgique et le Luxembourg d'une part, et entre la Belgique et les Pays-Bas d'autre part, les 11 octobre 1845 et 24 mai 1845.

Ces trois premiers traités exactement semblables, présentent cette particularité d'avoir été signés à une époque où seules les évasions concernant des biens immobiliers étaient à redouter ; naturellement ce sont surtout les impôts de succession qui avaient à souffrir de ces fraudes. Aucune disposition n'était prévue pour les valeurs mobilières, alors

1. L'article 4 du traité franco-espagnol du 6 février 1882 est ainsi conçu :

« Les Français en Espagne et les Espagnols en France seront soumis au paiement des contributions tant ordinaires qu'extraordinaires afférentes aux immeubles qu'ils possèdent dans le pays de leur résidence et à la profession ou industrie qu'ils y exercent conformément aux lois et règlements généraux des Etats respectifs. Ils seront également soumis, comme les nationaux, aux charges et prestations en nature, ainsi qu'aux impôts municipaux, urbains, provinciaux et départementaux auxquels ils pourraient être assujettis pour leurs biens meubles, leur profession ou industrie.

D'ailleurs les Français en Espagne comme les Espagnols en France sont exempts de toute contribution de guerre, avances de contribution, prêts et emprunts et de toute autre contribution extraordinaire de quelque nature que ce soit, qui serait établie par l'un des deux pays par suite de circonstances exceptionnelles en tant que ces contributions ne seraient pas imposées sur la propriété foncière. Ils seront également exempts de toute charge ou emploi municipal et de tout service personnel soit dans les armées de terre ou de mer, soit dans la garde ou la milice nationale, ainsi que de toute réquisition aux services de la milice ».

si peu développées qu'elles ne semblaient pas de nature à occasionner des fuites importantes de la matière imposable.

Le but qu'ils poursuivaient était de donner à chaque Etat la liste et la description complète des transactions en immeubles faites par les ressortissants d'un pays sur le territoire de l'autre. Un échange très sérieux de documents est prévu par l'article 2 (extraits des inventaires après décès, inscriptions hypothécaires, contrats de mariage, etc...).

Une circulaire de l'Administration française de l'Enregistrement a précisé le 26 août 1844 que la liste donnée dans le traité n'était pas limitative ; c'est pourquoi il est possible de soutenir que, de nos jours, le traité étant toujours en vigueur, les administrations française et belge pourraient encore l'invoquer pour demander l'envoi de documents susceptibles de faire connaître les dépôts de titres et de fonds faits par leurs ressortissants dans l'autre pays contractant.

Les articles suivants indiquent dans quelles conditions sera établi l'automatisme des échanges de renseignements.

Il est intéressant de noter que ces traités ne contiennent aucune disposition relative à la double imposition, inconvénient encore insoupçonné à l'époque.

En l'absence d'une extension de ces traités, qu'elle soit possible sans texte nouveau, par simple accord administratif, ou au moyen d'un traité modernisé, la portée pratique des engagements prévus est assez faible. Les créances hypothécaires, les rentes foncières ne représentent plus qu'une infime proportion des transactions internationales, si on les compare au domaine si vaste des valeurs mobilières.

Le traité franco-anglais, signé de façon assez inattendue le 15 novembre 1907, a également pour but « d'empêcher autant que possible la fraude dans les droits de succession ». Le gouvernement anglais s'engageait à fournir « pour toutes personnes décédées dont le domicile est en France, un extrait de l'affidavit contenant les nom, prénoms, domicile, date

et lieu du décès du *de cujus*, les renseignements touchant ses successeurs et la consistance de l'hérédité en valeurs mobilières » — tandis que la France promettait en échange « pour toutes personnes décédées dont le domicile est dans le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande un extrait de la mutation par décès ».

Pour éviter les envois de documents trop nombreux et de faible intérêt, l'accord fixe à 100 livres et 2.500 francs le chiffre au-dessous duquel aucun renseignement ne sera communiqué. Cette disposition était également dictée par le fait qu'en Angleterre les successions inférieures à 100 livres étaient exemptes de droits.

L'utilité pratique de ce traité est assez mince. Certes, à propos de l'ouverture d'une succession, il est possible de trouver un certain nombre de renseignements utiles, non seulement pour la perception des droits de succession, mais encore pour déceler certaines évasions à l'impôt sur le revenu.

« Le Français qui dépose sa fortune dans une banque anglaise est à peu près sûr, écrit M. Allix, qu'à son décès, l'enregistrement français sera prévenu et même, étant donné la législation anglaise, que sa succession paiera les droits à la fois en Angleterre et en France, sans compter les amendes possibles »¹.

Mais il est amusant de remarquer que le fisc français pouvait déjà obtenir de tels renseignements avant même la signature du traité. Le bureau anglais de l'enregistrement (Somerset House) donne librement communication des déclarations de successions à toute personne qui le désire. M. Lescœur écrivait alors : « Était-ce donc la peine de mettre la diplomatie en mouvement et de signer une convention internationale ? Qu'est-ce que cela nous fait que désormais

1. Allix, *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière*, 1931, p. 773.

le Board of Inland Revenue communique officiellement à notre ministère des Finances des chiffres qu'un garçon de bureau de l'ambassade ou du consulat aurait pu aller chercher tous les mois ? On ne voit pas ce que le traité ajoute aux moyens qu'avait déjà notre fisc d'être exactement renseigné sur la consistance des successions françaises qui s'ouvrent en Angleterre, ou sur ceux qui sont appelés à les recueillir »¹.

Parmi les autres traités signés avant guerre, signalons celui qui lia l'Angleterre au canton de Vaud (Suisse) le 27 août 1872. Il règle les droits respectifs des deux gouvernements pour l'imposition des successions des ressortissants domiciliés ou non sur leurs territoires. Mais aucune clause d'assistance n'est prévue, pas plus que dans le traité entre l'Allemagne et la Grèce du 1^{er} décembre 1910.

Section II

L'ensemble des traités d'assistance conclus depuis la guerre.

Il serait peut-être intéressant de présenter ces accords dans leur ordre chronologique. Ainsi l'évolution lente des textes apparaîtrait, depuis le traité intervenu en 1922 entre l'Allemagne et la Tchécoslovaquie jusqu'au traité moderne entre la France et la Suède de 1936.

La signature d'accords types, différant sur plusieurs points des conventions précédentes, entraîna presque automatiquement la conclusion d'une série de traités inspirés des mêmes principes. C'est ainsi que le traité allemand-tchécoslovaque de 1922 a été suivi d'un certain nombre de traités en Europe centrale. Vers 1925-26, il est possible de regrouper une autre série d'accords signés dans la région

1. Lescœur, *Pourquoi et comment on fraude le fisc*, p. 127.

danubienne. De 1932 à 1935 un « noyau » important se crée autour de la Roumanie. Depuis 1935, les conventions des pays nordiques (Allemagne-Suède 1935, Allemagne-Finlande, France-Suède etc...) sont d'un type nouveau.

Ainsi conçu notre exposé serait incomplet, car il négligerait les accords particuliers qui n'ont eu aucune répercussion en dehors des deux Etats signataires. La convention entre la France et la principauté de Monaco par exemple. D'autre part, nous serions forcé d'écarter les clauses d'assistance annexes aux traités de double imposition, qui, dans certains cas présentent pourtant un réel intérêt.

C'est pourquoi nous avons préféré un classement des traités selon leur contenu et selon leur efficacité probable. Nous ne nous attacherons pas au point de savoir si ces traités sont effectivement appliqués. En effet, il est souvent difficile d'avoir des renseignements exacts sur les ratifications, sur les dates de mise en application ou même sur les dénonciations éventuelles. La Société des Nations a pu avoir connaissance de quelques cas de non ratification (par exemple pour l'accord franco-allemand, ratifié du côté allemand, et restant en souffrance devant le Parlement français), mais son dossier est loin d'être complet.

La première remarque d'ordre général est que l'assistance est très peu développée dans les traités concernant les impôts de succession (à l'exception des accords d'avant guerre que nous venons d'étudier) et dans les traités concernant la taxe sur le chiffre d'affaires, tandis qu'elle est assez fréquente en matière d'impôts directs.

Les traités les plus rudimentaires ne prévoient le recours à la collaboration internationale que « pour éviter les abus et assurer l'exacte application de la convention »¹ ou pour

1. Les traités signés entre la France et la Belgique (18 juin 1932), la France et l'Italie (3 octobre 1932), la France et le Luxembourg (30 novembre 1933) en matière de taxe sur le chiffre d'affaires emploient cette formule.

les cas douteux, les cas non réglés et les cas d'espèce¹.

Un certain nombre de conventions ne parlent qu'évasivement de l'assistance et renvoient à un accord ultérieur la fixation de ses modalités². Très souvent d'ailleurs, c'est là une clause de style qui n'entraîne presque jamais la conclusion des accords complémentaires. Le traité entre l'Autriche et la Tchécoslovaquie de 1922 prévoyait le développement de la collaboration entre les administrations au moyen de simple échange de notes par les autorités compétentes³. La simplicité de cette procédure est un facteur de réussite des pourparlers ultérieurs.

La majeure partie des contacts prévus par ces traités ne doit servir qu'à régler la procédure à suivre en cas de réclamation d'un contribuable frappé de double imposition : les deux administrations se mettent en rapports selon une procédure expressément établie et règlent, dans chaque cas particulier, les difficultés qui les opposent. La plupart des conventions de double imposition réservent en général trois articles pour fixer la marche à suivre⁴.

1. Les accords en matière d'impôts sur les successions se rallient en général à ces formules (Allemagne-Autriche du 28 mai 1922 ; Allemagne-Hongrie, du 26 novembre 1923 ; Hongrie-Roumanie, du 16 juin 1932 ; Allemagne-Suède, du 14 mai 1935 ; Suède-Hongrie du 20 novembre 1936 etc...). Le traité signé par l'Autriche et la Tchécoslovaquie le 11 février 1922 était plus complet : il prévoyait « le mutuel appui en vue de la détermination de l'assiette des droits qui font l'objet du présent traité, ainsi que la remise des notifications » (art. 6).

Le traité le plus parfait est sans doute celui qui règle les rapports entre la Hongrie et la Pologne (12 mai 1928) : il prévoit l'assistance pour l'assiette, la perception et la notification : Art. 9 : « Les Etats contractants sont convenus de se prêter assistance mutuelle pour établir l'assiette de l'impôt faisant l'objet de la présente convention, pour la perception dudit impôt ainsi que pour la remise des notifications respectives... ».

2. Par exemple : Suisse-Allemagne, 15 juillet 1931 Ad. à l'art. 8 ; Grande-Bretagne-Irlande, 14 avril 1926, § 5 prévoyant des « arrangements généraux » ; Hongrie-Pologne, 1928, art. 14 et 15 etc...

3. Art. 18 de la convention Autriche-Tchécoslovaquie du 18 février 1922 : «... les deux Ministres des Finances conviendront par un échange de notes de la procédure à suivre... » — Art. 19 ... § 2 : « Par conventions entre les gouvernements il pourra être créé des organisations spéciales chargées de sauvegarder les droits reconnus aux contribuables par le présent traité ».

4. Prenons par exemple les articles 10, 11 et 12 de la convention Suède-

Des différences considérables existent dans le choix des personnalités auxquelles incombera le soin, soit d'appliquer les mesures déjà décidées, soit de compléter les conventions. Certains traités, assez rares d'ailleurs, donnent compétence exclusivement aux autorités diplomatiques ; tel est l'accord entre Dantzig et la Pologne du 17 mars 1924¹. Le plus grand nombre prévoient les relations entre les autorités financières suprêmes² ; quelques autres enfin, établissent

Danemark du 6 mai 1932 qui sont reproduits presque intégralement dans une vingtaine d'autres accords :

Art. 10 : « Si un contribuable est en mesure de prouver que les mesures prises par les administrations fiscales des Etats contractants ont entraîné pour lui une double imposition, il pourra adresser à ce sujet une réclamation à l'Etat dont il est ressortissant. Si le bien fondé de la réclamation est reconnu, l'autorité financière suprême dudit Etat pourra s'entendre avec l'autorité financière suprême de l'autre Etat, afin d'éviter équitablement la double imposition.

Art. 11. — Dans les cas de difficultés ou de doutes dans l'interprétation et l'application de la présente convention, les autorités financières suprêmes des deux Etats contractants pourront convenir d'arrangements particuliers.

Art. 12. — Les Etats contractants s'engagent à laisser à leurs autorités financières suprêmes le soin de régler équitablement toute autre question relative aux impôts directs qui pourrait surgir en raison de la différence des principes régissant la perception des impôts dans chacun des deux Etats, ou d'autre manière, et qui n'auraient pas été expressément réglés dans la présente Convention.

1. Le protocole final du traité Dantzig-Pologne du 17 mars 1924 porte : ... « Dans les cas douteux, les autorités fiscales, en vue d'établir si les conditions prévues par les paragraphes précédents sont remplies, demanderont les renseignements nécessaires aux autorités suprêmes de l'administration compétente par le canal du représentant diplomatique de la République de Pologne à Dantzig, auquel elles feront parvenir un bref exposé des faits sur lesquels est fondée l'obligation fiscale en question. Les documents porteront l'annotation « *Très urgent, affaire d'impôt* » et devront être traités d'urgence ».

2. Le recours aux autorités financières suprêmes se trouve entre autres dans les accords suivants : Allemagne-Tchécoslovaquie, 31 décembre 1921 (art. 19) ; — Allemagne-Autriche, du 23 mai 1922 (art. 17) ; — Allemagne-Hongrie du 6 novembre 1923 (art. 14) ; — Allemagne-Italie, 31 octobre 1925 ; — Autriche-Suisse (canton de Saint-Gall) 24 octobre 1927 (art. 6) ; — Allemagne-Suède, 25 avril 1928 (art. 10, § 2, 14 et 15) ; — Hongrie-Pologne, 12 mai 1928 (art. 13) ; — Dantzig-Pologne, 29 mai 1929 (art. 14) ; — Suède-Finlande, 16 mars 1931 (art. 11, 12, 13) ; — Suisse-Allemagne, 15 juillet 1931 (art. 13, ad. à l'art. 8 et l'art. 13) ; — Suède-Danemark, 6 mai 1932 (art. 10, 11, 12) ; — Hongrie-Roumanie, 16 juin 1932 (art. 15), etc... etc....

directement des rapports entre les agents subalternes des administrations (Danemark-Islande)¹.

Ces distinctions peuvent avoir une importance sur le fonctionnement des conventions ; il semble que le meilleur rendement est obtenu par les contacts directs entre les fonctionnaires subalternes, eux-mêmes responsables de l'imposition. Néanmoins, l'intervention des autorités supérieures semble toujours indispensable chaque fois qu'une décision présente un caractère de généralité ou nécessite un pouvoir étendu.

Si nous passons maintenant à l'étude des traités véritables d'assistance administrative en matière fiscale, nous nous apercevons qu'ils doivent être classés en deux groupes, selon leur importance et selon leur précision.

Les titres de ces accords sont très variés. Les uns ne sont que la suite d'un accord contre la double imposition, et ils portent alors : traité conclu entre... et ... en vue de remédier à la double imposition et de régler certaines questions en matière fiscale. Les autres, traités autonomes, s'appellent tantôt « Convention..... sur les garanties légales et le concours réciproque des autorités administratives et judiciaires en matière fiscale », tantôt « Convention relative à l'assistance administrative et pour la protection juridique en matière d'impôts »², tantôt « Convention concernant la perception des impôts et l'échange des renseignements sur les contribuables »³.

La protection juridique (Rechtschutz) dont il est question dans certains traités, surtout dans ceux qui sont signés par l'Allemagne, sort de notre sujet. Il s'agit essen-

1. Le contact entre autorités fiscales ordinaires est prévu par les traités entre le Danemark et l'Islande du 11 août 1927 (Département des impôts à Copenhague et le Ministère des Finances de Reykjavik) et entre la Grande-Bretagne et l'Irlande du 14 avril 1926 (Commissaires des recettes intérieures et Commissaires des recettes).

2. Roumanie-Tchécoslovaquie, 20 juin 1934.

3. Estonie et Lettonie, 28 mai 1926.

tiellement d'assurer l'égalité des droits entre les contribuables des deux pays. Cette règle, qui tend à devenir coutumière, a été progressivement éliminée des traités d'assistance proprement dite.

1° Accords d'assistance n'ayant qu'une portée limitée.

Ils ont été surtout conclus par l'Italie et par la Belgique¹. La plupart d'entre eux ne font que poser le principe d'une collaboration des services compétents. Toutefois, ils sont plus intéressants que ceux que nous avons étudiés ci-dessus car ils ne limitent pas l'assistance aux difficultés résultant de l'application des conventions relatives à la double imposition. L'assistance au recouvrement fait seule l'objet de développements plus précis (Italie-Belgique; Belgique-Pays-Bas et Belgique-Luxembourg). Ces trois textes sont presque semblables; ils prévoient que « les poursuites et mesures d'exécution auront lieu sur production d'une copie officielle des titres exécutoires accompagnés éventuellement des décisions passées en force de chose jugée »; que « les créances fiscales à recouvrer ne seront pas considérées, dans l'Etat requis comme des créances privilégiées; le recouvrement se fera selon les règles de la législation de celui-ci qui ne sera pas obligé d'appliquer un moyen d'exécution non prévu par la législation de l'Etat requérant » et que, « si une créance fiscale est encore susceptible d'un recours, l'Etat requérant peut demander à l'Etat requis de prendre des mesures conservatoires, aux-

1. Nous classons dans cette catégorie les accords suivants : Italie-Tchécoslovaquie du 1^{er} mars 1924; Italie-Allemagne du 31 octobre 1925; Italie-Hongrie du 25 novembre 1925; Belgique-Grand Duché du Luxembourg du 9 mars 1931; Italie-Belgique du 11 juillet 1931; Belgique-Pays-Bas du 20 février 1933.

Nous pouvons également classer parmi les conventions établissant une assistance limitée, les accords Pologne-Tchécoslovaquie du 23 avril 1925; Hongrie-Yougoslavie du 22 février 1928; Hongrie-Tchécoslovaquie du 13 juillet 1928 et Autriche-Pologne du 22 avril 1932.

quelles sont applicables, *mutatis mutandis*, les dispositions précédentes ». Ces accords, moins complets que le projet préparé par les experts de la S.D.N. sont inspirés exactement des mêmes principes.

2^o *Accords d'assistance de portée générale.*

En dehors des accords passés par la France, et que nous examinerons plus loin, nous pouvons diviser les accords intervenus entre les autres pays en deux grands groupes principaux : Europe centrale et orientale et pays nordiques.

Le premier traité d'assistance en matière fiscale, digne de ce nom a été signé entre l'Allemagne et la Tchécoslovaquie le 31 décembre 1921. Il a été suivi de trois autres traités qui ont exactement la même rédaction : Pologne-Tchécoslovaquie du 23 avril 1925 ; Allemagne-Autriche, du 23 mai 1922 ; Allemagne-Hongrie du 6 novembre 1923.

Ils visent un triple but :

- 1) assurer l'envoi, d'un pays dans l'autre, des significations et des notifications d'impôts ;
- 2) échanger des renseignements et permettre dans l'autre pays des expertises, des constats et renseignements provenant d'actes, d'extraits etc... ;
- 3) assurer l'exécution sur le territoire de chaque Etat, des mesures arrêtées par l'autre.

Dans leur détail, ces traités dégagent les grands principes que nous avons posés au chapitre II ci-dessus. Les envois et les demandes sont réglés dans les articles 4 à 7. Les articles 8 et 9 fixent les conditions dans lesquelles les Etats doivent faire droit aux demandes qui leur sont adressées. Un chapitre particulier est consacré à l'assistance au recouvrement, un autre à la légalisation des documents.

L'administration requise ne peut formellement refuser l'assistance. Les traités prévoient le cas où elle s'estimerait incompétente. Dans ce cas, elle ne doit pas opposer une fin

de non recevoir, mais transmettre la demande au service compétent pour que satisfaction lui soit donnée.

Les demandes doivent être accompagnées d'une traduction dans la langue de l'Etat requis. Le principe de l'équivalence de l'assistance est très nettement posé, par une double limitation des échanges de renseignements : d'une part l'Etat requis ne doit pas employer d'autres moyens que ceux qui sont à sa disposition d'après sa propre législation (c'est là le seul point reproduit dans le projet des Experts de Genève), d'autre part, il précise que l'Etat requérant ne peut demander l'emploi par l'Etat requis de moyens dont lui-même ne dispose pas sur son propre territoire.

Les objections de souveraineté, de sécurité, de violation de secret professionnel ou industriel sont abondamment prévues (Art. 14 et 16).

En ce qui concerne l'énumération des personnes au sujet desquelles l'assistance est prévue, ces accords contiennent des dispositions particulières. Après avoir posé en principe que l'assistance n'est pas admise contre les ressortissants de l'Etat requis, ils ajoutent : ce principe ne joue pas « en vue du recouvrement des impôts auxquels le contribuable était assujetti, à une époque où il était ressortissant de l'Etat requérant ». Cette clause était rendue nécessaire après la guerre, à la suite des bouleversements de l'Europe centrale et des changements récents de nationalité des ressortissants des Etats signataires.

Les derniers paragraphes concernent l'engagement de signer par la suite un accord d'aide réciproque en matière de peines fiscales. Cet accord devait prévoir l'extradition pour des délits fiscaux et les contraventions aux lois sur l'exportation des capitaux... « aussi bien à l'égard des personnes condamnées qu'à l'égard des biens confisqués... » A notre connaissance, un tel traité n'a jamais été conclu.

Nous ne nous étendrons pas sur les accords signés par la

République d'Autriche en 1924 et en 1928 avec la Hongrie et en 1926 avec la Tchécoslovaquie. La disparition de l'Etat autrichien en tant qu'Etat indépendant rend caducs les traités passés par lui. D'ailleurs le traité signé avec la Tchécoslovaquie ne présentait qu'un intérêt secondaire, car il n'a jamais été en vigueur, l'échange des ratifications ne s'étant pas produit.

Les accords signés entre la Hongrie et la Roumanie le 16 juin 1932 (assistance à l'assiette et assistance au recouvrement) ; entre la Roumanie et la Yougoslavie le 30 janvier 1933 et entre la Roumanie et la Tchécoslovaquie, le 20 juin 1934, marquent un second stade dans l'élaboration de la collaboration internationale. Ces traités sont en effet la reproduction pure et simple du projet des experts de la S.D.N. que nous avons étudié au chapitre précédent.

Cette uniformité est particulièrement heureuse, car elle se présente comme la condition indispensable de la signature d'accords multilatéraux estimés jusqu'à ce jour comme impossibles. Elle permettra peut-être plus tard la généralisation des accords et leur harmonisation entre tous les pays.

Derniers venus à l'assistance en matière fiscale, les Etats du Nord de l'Europe ont signé quelques traités intéressants. L'Esthonie et la Lettonie ont conclu un accord original en la forme, visant à assurer la collaboration des deux Etats pour « la perception des impôts et l'échange des renseignements sur les contribuables » (28 mai 1926 et modification du 17 février 1934). Elle ne présente aucune particularité quant au fond, si ce n'est en ce qui concerne la notion de secret professionnel. Afin de réduire les craintes de divulgation par l'Etat étranger, des renseignements qui lui sont communiqués, le traité stipule expressément dans son article 11 que « les institutions doivent garder le secret sur ces renseignements ».

Les accords signés entre l'Allemagne et la Suède le 14 mai

1935 d'une part et entre l'Allemagne et la Finlande le 25 septembre 1935 d'autre part, sont, eux, une réédition modernisée de l'accord de 1922 (Allemagne-Tchécoslovaquie).

Section III

Les accords d'assistance signés par la France

Parmi les traités en matière fiscale signés par la France depuis la guerre, seuls les traités avec Monaco et avec la Suède organisent une entr'aide complète. Nous aurons néanmoins à examiner quelques clauses contenues dans les conventions signées avec l'Italie en 1930, avec la Belgique en 1931 et avec l'Allemagne en 1934.

1° *La convention franco-monégasque*, signée le 26 juin 1925¹ a pour but de « garantir le Trésor français contre les fraudes fiscales qui pourraient être commises à son préjudice dans la Principauté de Monaco par des personnes domiciliées ou résidant habituellement en France »². Cette convention présente ce caractère particulier d'être unilatérale : en pratique elle ne sert qu'au fisc français. Elle est la seule dérogation qui existe au principe de l'équivalence dans l'entr'aide que nous formulions plus haut.

La principauté s'engage à fournir au fisc français certains renseignements, les uns d'office, les autres sur demande.

Sont communiqués d'office :

en cas de décès de personnes de nationalité autre que la nationalité monégasque, non domiciliées dans la principauté les renseignements sur : a) le contenu des coffres-forts loués et des plis cachetés ou cassettes fermées et

1. Cette convention a été promulguée par le décret du 20 octobre 1925, *J. off.*, 22 octobre 1925.

2. Extrait du traité du 17 juillet 1918 stipulant la conformité de régime économique des deux pays.

déposées dans les établissements de crédit ; b) les titres, sommes ou valeurs existant au crédit des titulaires des comptes ouverts dans les mêmes établissements.

Elle doit également renseigner l'administration française « sur le nombre de coupons touchés dans la principauté par des personnes de nationalité autre que la nationalité monégasque domiciliées en France, en provenance de titres de sociétés, compagnies, entreprises, corporations, villes, provinces et établissements publics ayant leur siège social dans un pays étranger autre que la France.

Elle s'engage aussi à communiquer « la liste des personnes et sociétés autorisées à s'établir dans la principauté pour s'y livrer à des opérations de banque, de change ou de crédit et lui signaler les infractions commises par ceux de ces établissements ayant leur siège en France ».

Le gouvernement princier fera enfin parvenir automatiquement « les extraits des actes de mutation à titre gratuit ou onéreux, entre vifs ou par décès, d'immeubles ou de fonds de commerce, transmis, acquis ou recueillis par des personnes de nationalité autre que la nationalité monégasque, domiciliées en France, ainsi que les actes constitutifs de créance au profit de ces mêmes personnes, lorsqu'ils comportent dans la principauté une garantie hypothécaire ou un nantissement de fonds de commerce ».

Selon l'art. 4, il y joint encore les extraits d'enregistrement d'actes ou déclarations indicatifs de décès de personnes domiciliées ou résidant en France, ou y possédant des biens meubles ou immeubles.

Sur la demande des autorités françaises :

il lui transmettra tous les renseignements susceptibles de permettre une vérification des déclarations des personnes domiciliées ou résidant en France au sujet des sommes qu'elles peuvent toucher à Monaco, soit qu'elles y possèdent des immeubles soit qu'elles y exercent une profession commerciale, industrielle ou tout autre emploi rétribué. Ces renseignements portent :

1) d'après les comptes ouverts au répertoire général, sur les immeubles tant en ce qui concerne la valeur vénale résultant du prix d'acquisition qu'en ce qui concerne le revenu locatif résultant des baux enregistrés ainsi que sur les biens meubles corporels ou incorporels possédés par ces mêmes personnes ;

2) sur le montant du chiffre d'affaires déclaré par les personnes susvisées ou constaté par les services financiers de la Principauté ;

3) dans la mesure des indications qui pourront être recueillies par les services compétents, sur les sommes touchées... à titre de traitements, salaires, appointements fixes ou proportionnels, remises, participations aux bénéfices, courtages, commissions, tantièmes, pensions, rentes viagères.

C'est le Directeur de l'Enregistrement des Alpes-Maritimes qui reçoit tous ces documents du Ministre d'Etat de la Principauté.

Cette convention est un obstacle très sérieux pour l'évasion qui fleurissait autrefois dans ce petit pays refuge. Dire qu'elle n'est plus possible serait une exagération ; mais elle est considérablement diminuée et victorieusement combattue sur bien des points. L'effet psychologique d'un tel traité est d'ailleurs aussi grand que ses effets réels ; il décourage de prime abord un grand nombre de fraudeurs.

2° *La convention franco-italienne* du 16 juin 1930¹, dont l'objet principal est de lutter contre la double imposition, contient cependant des clauses d'assistance administrative.

L'entr'aide des deux Etats s'étend à la fois à l'échange des renseignements, et à l'assistance en matière de perception et de recouvrement.

1. Cette convention fut approuvée par la loi du 13 juillet 1933 ; promulguée par décret du 24 novembre 1933, elle se trouve au *J. off.*, du 15 décembre 1933.

Les échanges de renseignements se font entre les autorités financières suprêmes, sur demande ou d'office. Ils visent « les renseignements d'ordre fiscal que l'administration d'un des deux Etats détient ou peut obtenir et qui seraient utiles à l'administration de l'autre Etat pour le contrôle dudit impôt ». Pour les revenus fonciers, les intérêts de créances hypothécaires, les bénéfices industriels, commerciaux, agricoles et miniers, les tantièmes et autres émoluments des administrateurs de sociétés, les revenus du travail, les pensions publiques ou privées, l'Etat percevant l'impôt réel communique d'office les bases d'imposition à l'autre Etat lorsque cet Etat aura l'impôt personnel à établir en raison du lieu du domicile ou de la résidence du contribuable. « Inversement l'Etat qui perçoit l'impôt personnel signalera à l'autre Etat les rentes viagères et les intérêts des créances dont le débiteur aura demandé déduction à titre de charge de son revenu global » (Art. 17).

L'article suivant prévoit que les Etats pourront demander d'autres renseignements à propos de cas concrets, mais toutefois sous la réserve traditionnelle que cette demande n'ait pas pour résultat d'obliger l'Etat requis à violer le secret des opérations bancaires, ou à prendre une mesure contraire à son intérêt général, ou à l'ordre public. Il est également spécifié qu'une demande ne peut jamais entraîner pour l'Etat requis l'emploi de mesures qui ne sont pas prévues par sa législation.

L'article 19, très bref, pose le principe d'une collaboration en matière de notification des actes relatifs à l'assiette et au recouvrement des impôts directs. Sans préciser, les deux Etats s'engagent à s'entr'aider pour assurer le recouvrement des impôts dus par un contribuable domicilié dans un Etat au Trésor de l'autre Etat. Il est possible de douter de l'efficacité de textes aussi sommaires...

3° *La convention franco-belge* du 16 mai 1931 est plus limitée encore : l'article 15 ne prévoit que l'engagement : « sur la base de la réciprocité, de se prêter concours et assistance aux fins de recouvrer en principal, additionnel, intérêts et frais ou amendes, suivant les règles de leur propre législation, les impôts définitivement dus, visés par l'art. 2 de la présente convention, ainsi que les autres impôts directs ».

Ce paragraphe est intéressant en ce qu'il permet l'assistance pour le recouvrement des amendes aussi bien que de l'impôt lui-même. Beaucoup de conventions ont reculé devant une telle possibilité et laissent à une convention ultérieure et hypothétique le soin de régler la question de l'assistance en matière fiscale pénale. En effet, il n'est pas de domaine où le problème de l'ordre public peut se poser avec autant d'acuité : il suffit qu'une peine prévue par un Etat s'applique à un cas que l'autre Etat ne considère pas comme frauduleux, pour que les difficultés commencent.

La fin de l'article 15, relative aux modalités de la production des titres exécutoires, au caractère non privilégié sur le territoire de l'Etat étranger de la créance d'impôt de l'Etat requérant, les mesures conservatoires etc... est en tous points conforme au projet des experts de la S.D.N. La convention franco-belge de 1931 ne prévoit aucun échange de renseignements.

Comme la convention de 1843 est incomplète, si des échanges s'effectuent cependant, ils n'ont qu'un caractère officieux.

4° *La convention franco-allemande* du 9 novembre 1934, n'est pas encore ratifiée du côté français. En plus des mesures prévues pour assurer un contact dans les cas particuliers de double imposition et « pour toute autre question qui pourrait surgir du fait de la diversité des principes en vigueur dans les deux Etats », elle établit des règles assez détaillées

en matière de « garanties légales et d'assistance réciproque ».

L'article 19 s'étend longuement sur les différentes possibilités d'assurer l'égalité de traitement entre les ressortissants des deux pays.

L'assistance développée dans les articles suivants est modelée sur celle prévue dans le projet des experts : réciprocité, équivalence, conformité des recherches avec la législation de l'Etat requis, exclusion de l'assistance pour les ressortissants de l'Etat requis domicilié dans l'Etat requérant, refus d'assistance possible en cas d'atteinte à la souveraineté, à la sécurité, à l'ordre public, au secret professionnel, caractère non privilégié des créances d'impôt d'un Etat sur le territoire de l'autre, nécessité de titres exécutoires ou de décisions passées en force jugée etc...

Les conventions franco-suédoises du 24 décembre 1936, ratifiées par la loi du 15 juillet 1937 tendent à la fois à éviter la double imposition et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts directs et en matière d'impôts sur les successions.

Les mesures d'assistance sont les mêmes, dans leurs grandes lignes, pour les deux accords. Le traité concernant les droits de succession porte seulement en plus que « le gouvernement suédois prendra les dispositions nécessaires pour que les héritiers d'un Français domiciliés en France ne puissent appréhender des fonds et titres dépendant de la succession et existant en Suède sans avoir observé les formalités prévues par l'article 52 de la loi française du 13 juillet 1925 »¹.

L'assistance administrative à l'assiette repose essentiellement sur les échanges de documents. Le gouvernement suédois s'est engagé à fournir d'office à l'administration française :

1. Cet article est devenu l'art. 273 du Code de l'Enregistrement ; il concerne l'envoi en possession spécial établi pour les biens situés à l'étranger. Voir Deuxième partie, chapitre III, p. 202.

a) Les renseignements que les autorités suédoises possèdent en ce qui concerne les paiements faits à des personnes domiciliées en France à titre de dividendes, ou de parts bénéficiaires ou d'intérêts d'obligations ou de tous autres titres circulant dans le public.

b) Les renseignements que les autorités suédoises recueillent auprès des banques, caisses d'épargne et autres institutions analogues sur les avoirs possédés par des personnes domiciliées en France. Ces deux séries de renseignements ont pour but de déjouer les évasions relatives aux valeurs mobilières et elles permettent de contrôler les droits de succession, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et l'impôt général sur le revenu ;

c) Les extraits d'inventaires reçus par les autorités suédoises, relatifs aux successions de personnes domiciliées en France ;

d) Les autorisations accordées à des personnes domiciliées en France d'acquérir des immeubles en Suède ou d'y exercer une profession commerciale ;

e) Les indications recueillies éventuellement dans les inventaires reçus à la suite de décès sur les dettes contractées envers des personnes physiques ou morales domiciliées en France ;

f) Les indications de pensions et rentes viagères servies à des personnes domiciliées en France ;

g) L'indication des ressortissants français domiciliés en France qui ont souscrit en Suède une déclaration pour l'impôt suédois sur le revenu ou sur la fortune.

Le Ministère des Finances français communique des documents qui ont une valeur correspondante.

Les renseignements communiqués sur demande doivent permettre une meilleure application de l'impôt général sur le revenu, grâce à une connaissance plus exacte et plus sûre des différentes sources de revenus des contribuables. Ils visent les bénéfices des exploitations industrielles, commer-

ciales ou agricoles, les redevances versées pour exploitation de mines et pour utilisation de brevets, modèles, marques de fabrique ou autres procédés industriels.

Les clauses d'assistance réciproque en matière de recouvrement n'appellent aucune observation particulière. Elles sont semblables à celles des autres traités. Il en est de même des différentes réserves opposées à l'entr'aide, pour secret professionnel, ordre public, souveraineté et sécurité, qualité des personnes à propos desquelles l'assistance s'exerce, etc...

Cette convention marque un progrès assez net cependant, sur les conventions antérieures, par la méthode systématique qu'elle emploie pour combattre l'évasion par les valeurs mobilières.

Les conventions passées par la France sont, il est facile de s'en rendre compte, on ne peut plus disparates. Deux d'entre elles seulement sont susceptibles d'aider le fisc dans sa lutte contre l'évasion, la convention avec Monaco et celle signée avec la Suède. Si parfaite que soit cette seconde, il est possible de douter de son utilité : l'importance des intérêts français en Suède est assez mince (de même que les intérêts suédois en France d'ailleurs), et les pays où les fraudeurs effrayés peuvent se réfugier sont encore trop nombreux pour que cet accord soit gênant pour eux.

Section IV

L'assistance franco-coloniale

En matière coloniale, la procédure est très différente. Une loi habilite les administrations à entrer en contact et les décisions prises par les services compétents sont traduites directement dans les circulaires administratives.

Pour la Tunisie, l'article 4 de la loi du 20 juillet 1932 dispose que les administrations des deux pays sont autori-

sées à s'entendre pour échanger « tous les renseignements qu'elles détiennent ou qu'elles peuvent se procurer, notamment au moyen du droit de communication, en vue du contrôle de l'impôt et de la recherche de la fraude ».

La circulaire de l'Administration de l'Enregistrement du 10 octobre 1932 précise quels sont les renseignements qui sont communiqués d'office et quels sont ceux qui viennent sur demande. Spontanément, les deux Administrations de l'Enregistrement s'envoient réciproquement les renseignements contenus dans les actes ou déclarations qui leur sont soumis pour la formalité et intéressant les personnes domiciliées sur le territoire de l'autre Etat, ou dont les biens y sont situés ; cet envoi est fait dans tous les cas où le renvoi est prescrit entre les bureaux français de l'Administration.

C'est la Direction générale de l'Enregistrement qui transmet les renseignements et qui les reçoit, pour les colonies comme pour les traités signés avec la Belgique (1843) et l'Angleterre (1907).

De plus, les administrations peuvent s'adresser des demandes pour tous renseignements utiles au contrôle de l'impôt et à la recherche de la fraude que l'administration correspondante est en mesure de leur fournir par les moyens dont elle dispose et par l'exercice du droit de communication.

L'entente avec le Maroc résulte de la loi du 14 avril 1933 ; elle a le même objet que la convention franco-tunisienne.

Section V

Accords d'assistance et législation interne

Le problème qui se pose ici est assez différent de celui qu'il faut résoudre à propos des traités de double imposition.

Pour ces derniers, de véritables conflits entre deux législations doivent être tranchés. Très souvent les principes posés par le traité s'opposent à ceux qui existent dans chaque législation. En ce cas, il est évident que, dans les rapports entre Etats signataires, le texte du traité est seul applicable : un Etat ne peut arguer de sa législation pour ne pas respecter ses engagements internationaux.

C'est ainsi que le traité franco-belge en vue de lutter contre la double imposition abandonne la méthode française d'imposition à la cédule des traitements et salaires : il fixe l'imposition au lieu où l'activité est exercée, et non pas, comme le dit la loi française, au lieu du domicile de la personne.

En matière d'assistance administrative, des difficultés de ce genre sont moins à redouter. Il ne s'agit pas en effet de fixer des principes, mais d'établir un automatisme plus ou moins grand dans l'aide réciproque. Il est même toujours nettement établi que cette aide ne doit être apportée qu'avec les moyens propres dont les Etats disposent.

En effet, ainsi que le reconnaît le Comité fiscal de la S.D.N., il y aurait une difficulté insurmontable à « modifier pour les seuls besoins d'un Etat étranger, les législations internes afin de permettre aux gouvernements d'exiger de leurs ressortissants des renseignements qui ne sont pas requis dans l'intérêt national »¹.

Dans le cas, même, où un Etat apporterait une modification à sa législation, dans le texte d'un traité bilatéral, dans le but d'apporter une collaboration plus efficace à un Etat ami, il est possible de dire que ces modifications par traité ne changent en rien la législation générale de l'Etat en question : c'est seulement dans les rapports entre les deux pays contractants qu'une législation d'exception est créée.

1. Comité Fiscal, S.D.N., Rapport au Conseil sur les travaux de la septième session, 16 oct. 1937, p. 2.

Il est également évident que les Etats qui n'ont pas de convention avec un autre Etat ne peuvent se prévaloir vis-à-vis de lui des clauses contenues dans les traités signés avec d'autres Etats. Et, s'ils ont signé un traité spécial, ils ne peuvent pas non plus demander l'application de clauses réservées par leur co-signataire à d'autres conventions. La clause de la nation la plus favorisée n'est pas admise en matière fiscale. C'est regrettable, car tous les traités qui ne prévoient l'assistance que dans une clause de pure forme, sans aucun détail d'application, se réfèreraient alors automatiquement aux traités plus développés.

Parfois, les conventions d'assistance administrative en matière fiscale ont essayé de poser le principe que les Etats modifieraient leur législation interne dans le but de mieux assurer le fonctionnement des échanges et de mieux équilibrer le secours réciproquement fourni. L'efficacité de telles promesses est assez douteuse.

Et à l'inverse, il n'est pas rare de voir des traités dont la portée est restreinte, soit par des lois nouvelles prises par les signataires postérieurement à la mise en application du traité, soit par la conclusion avec d'autres pays, d'accords plus favorables, soit encore par l'interprétation de leurs tribunaux administratifs et fiscaux.

Ces inconvénients ne se produiraient pas avec la même fréquence si les conventions prévoyaient des contacts fréquents entre les autorités responsables, en vue d'adapter le texte de leur accord avec les nouveaux aspects de leur législation intérieure.

CHAPITRE V

LA PORTÉE ET LES LIMITES DE L'ASSISTANCE

Nous pensons avoir suffisamment établi au cours de cet ouvrage combien serait utile une collaboration effective entre les administrations fiscales des différents pays. Sa nécessité découle de ce simple fait que les Etats ne peuvent appliquer leurs lois que sur l'étendue de leur territoire tandis que les particuliers, poussés par l'évolution de l'économie moderne, développent leur activité sur le plan mondial.

Ces deux tendances opposées sont à l'origine de situations graves et troubles :

1) Chaque Etat veut continuer à établir son imposition en toute indépendance, et lorsqu'il frappe une activité se déployant sur plusieurs pays, le risque de double imposition est grand ;

2) Si, grâce à un compromis, la matière imposable est répartie arbitrairement entre les diverses souverainetés fiscales en présence, le résultat n'est guère plus satisfaisant : la ventilation ne permet pas de frapper justement et complètement ;

3) Les contribuables profitent de la limitation des pouvoirs dans l'espace de l'administration vis-à-vis de laquelle ils sont engagés pour se livrer hors des frontières à des opérations qui restent ignorées et qui échappent à l'impôt ; ils peuvent même réussir à s'échapper hors de l'emprise du fisc qui les avait taxés.

Double imposition, imposition injuste et évasion fiscale sont les trois plaies des systèmes fiscaux actuels ; toutes trois résultent de ce décalage entre les affaires privées, internationales et les opérations fiscales nationales.

Nous avons vu que si le remède à la fraude intérieure était le développement des contrôles nationaux, le seul remède à l'évasion était l'assistance administrative entre Etats en tant qu'elle établit la liaison entre les différents contrôles nationaux.

Mais la portée de l'assistance est plus vaste encore et elle se présente comme la seule méthode pratique d'éviter la double imposition et d'assurer une ventilation correcte entre les pays intéressés. C'est pourquoi nous devons consacrer une première section à l'utilité des conventions d'assistance dans la lutte contre la double imposition. Nous examinerons ensuite les divers projets d'extension de collaboration internationale en matière fiscale (section II) et l'efficacité de l'assistance dans sa forme actuelle (section III).

Section I

L'utilité des conventions d'assistance dans la lutte contre la double imposition

Il ne suffit pas de poser des règles d'imposition communes à deux Etats pour éviter les injustices dans la répartition des charges fiscales ; il faut aussi un contact entre les autorités établissant l'imposition : si elles peuvent ainsi s'assurer que rien n'échappe à l'impôt elles peuvent également empêcher les doubles taxations. Une collaboration étroite des administrations serait une garantie de l'efficacité des traités de double imposition. Sa réalisation s'avère difficile tant que les principes directeurs des législations ne sont pas les

mêmes : il semble difficile d'arriver à un terrain d'entente entre deux pays dont l'un par exemple réalise l'imposition au lieu du domicile et l'autre à la source. Dans un tel cas, l'accord ne pourrait intervenir qu'après un marchandage entre les deux administrations qui n'auraient peut-être pas toujours en vue l'intérêt du contribuable. Quoiqu'il en soit, une assistance établie entre pays parvenus au même niveau d'évolution fiscale, pourrait assurer une justice plus grande dans les impositions.

La plupart des traités de double imposition ont d'ailleurs prévu un contact entre les autorités compétentes des deux pays signataires. Malheureusement, cette collaboration est limitée aux seuls cas où un contribuable pourrait prouver les charges insupportables qu'il continue de supporter en dépit du fonctionnement normal du traité¹.

Cette entr'aide *a posteriori* ne donne que des résultats assez médiocres ; les contribuables hésitent à se plaindre, les Etats saisis des réclamations n'y donnent pas toujours suite ; l'entente, ou plutôt le compromis, entre les deux pays, n'est applicable qu'à un cas particulier et non pas à tous les contribuables qui se trouveraient dans la même situation.

Il est évident que le concours des administrations, avant même que les impositions ne soient établies (et donc avant que la double imposition ne soit consommée) serait bien préférable. Les traités d'assistance assureraient le fonctionnement des traités de double imposition : il ne suffit pas de définir une fois pour toutes les notions de domicile, de résidence, d'établissement, de revenu imposable etc..., il faut aussi étudier les répercussions de ces définitions et des règles d'imposition sur chaque cas particulier.

A côté de l'assistance à l'assiette, une procédure d'arbitrage ou de conciliation serait également nécessaire. Les experts de la S.D.N. s'en étaient parfaitement rendu compte

1. Voir ci-dessus, p. 280.

et, dans leur projet de traité de ventilation, après avoir posé un certain nombre de définitions, ils avaient prévu dans leur article 6 un organe susceptible de mettre fin aux conflits :

Article 6 : « Si un différend surgit entre les Etats contractants au sujet de l'interprétation ou de l'application des dispositions de la présente Convention et si ce différend ne peut être réglé soit directement entre les Etats, soit par voie de tout autre moyen de règlement amiable, ce différend pourra être soumis aux fins d'amiable composition, à tout organisme technique que le Conseil de la Société des Nations pourra désigner à cet effet. Cet organisme formulera un avis consultatif après avoir entendu les parties et les avoir, au besoin, réunies. Les Etats contractants pourront convenir, antérieurement à l'instance, de considérer comme décisif l'avis qui sera formulé par ledit organisme. Dans le cas contraire, cet avis ne liera pas les Etats contractants, à moins qu'il ne soit accepté par chacun d'eux et les Etats conserveront la liberté, soit après avoir recouru à la procédure ci-dessus mentionnée, soit pour remplacer cette procédure, de recourir à toute autre procédure arbitrale ou judiciaire de leur choix, y compris l'instance devant la Cour permanente de Justice internationale, pour toutes matières qui sont de la compétence de la Cour, aux termes de son statut... ».

Un certain nombre d'autres projets n'a jamais pu être réalisé. C'est pourquoi nous ne les avons pas décrits au cours de notre troisième partie et nous préférons en donner maintenant un rapide aperçu.

Section II

Les projets d'extension de l'assistance administrative

Quelques-uns sont assez proches de celui que nous avons trouvé dans le traité de ventilation type établi à Genève (art. 6). Ils visent à créer une Cour internationale d'Arbitrage en matière fiscale dont le rôle serait aussi bien de régler les conflits qui s'élèvent entre les Etats que ceux qui opposent des Etats et des particuliers. De tels projets, en enlevant aux tribunaux nationaux la connaissance des conflits s'élevant à propos des traités de double imposition, assureraient une meilleure application de ces traités. Mais leur réalisation demeure plus ou moins problématique.

D'application plus lointaine encore apparaissent les plans prévoyant la création d'une véritable *administration fiscale internationale* douée de pouvoirs analogues à ceux des administrations nationales actuelles. Très intéressants au point de vue théorique, ils sont l'aboutissement du raisonnement suivant : l'activité des particuliers s'exerçant sur le plan international, la taxation de cette activité doit se faire également sur ce plan. Les administrations nationales ne peuvent y parvenir, soit qu'elles ne s'estiment pas compétentes pour connaître toutes les opérations faites par les contribuables dépendant de plusieurs pays, soit qu'elles ne parviennent pas à les connaître lorsqu'elles désirent les taxer. C'est pourquoi elles abandonneraient une partie de leurs droits à un organisme international spécialement chargé d'imposer les entreprises et les personnes dépendant de plusieurs pays. Ses pouvoirs d'investigation dans les différents Etats seraient assurés par une extension à son profit des droits de communication nationaux. Il établirait une imposition globale, selon des règles propres (et économiquement satisfaisantes puisque tenant compte de l'unité de

bénéfice de l'entreprise) et il répartirait ensuite les sommes recouvrées entre les pays intéressés, selon des règles à déterminer exactement.

Si une telle construction est satisfaisante au point de vue théorique, elle n'est guère susceptible de réalisation. Avant de formuler un projet, il est nécessaire de connaître les conditions générales au moment envisagé, sinon ce n'est qu'utopie. La science des finances n'est souvent qu'un reflet des conceptions politiques de l'époque et le financier doit être autant un sociologue qu'un logicien. Tous les plans qu'il pourrait faire, sur le point qui nous intéresse, resteront vains s'ils ne tiennent compte de la notion fondamentale de la souveraineté des Etats.

Plus modeste, mais également irréalisable dans l'état actuel des relations internationales, est le projet de création d'un *bureau international de documentation*. Ce bureau, qui pourrait être établi auprès de la Société des Nations se chargerait de réunir les renseignements concernant les contribuables ressortissants de plusieurs Etats. Il les classerait, éventuellement même, il se chargerait de leur traduction ; puis, il les transmettrait aux administrations qui seraient susceptibles d'en avoir besoin. Avec cet organisme, les pouvoirs de taxation restent entièrement entre les mains des Etats ; l'objection de souveraineté serait donc bien moins vive de la part des pays jaloux de leur indépendance. Mais les critiques n'en seraient pas moins nombreuses : ce bureau disposerait, en effet, d'un véritable droit de regard dans les dossiers et même dans le fonctionnement des administrations nationales. Il est probable que des sanctions devraient également être prévues à l'encontre des services qui ne rempliraient pas leurs devoirs d'information et leur application ne serait pas toujours facile. Des difficultés surgiraient à propos du financement de cet organisme : comment pourrait-il vivre ? Comment seraient fixées les cotisations des Etats — à un chiffre fixe — ou en propor-

tion des avantages retirés par chacun d'eux ? Il est évident qu'une égalité parfaite serait difficile à établir : certains Etats auraient plus de renseignements à fournir que d'autres, certains autres ne recevraient que peu de documents utilisables etc... etc...

Seul un projet très restreint serait peut-être de nature à être entrepris dans un avenir relativement prochain. Il s'agit de la création d'un *Annuaire* complet des grandes entreprises internationales, sur le modèle de l'*Annuaire Chaix français* par exemple. Il y aurait là un premier travail de documentation générale sur l'activité économique internationale ; en dehors de tout l'intérêt qu'il présenterait sur le plan économique et commercial, son utilité pour les administrations fiscales ne serait pas négligeable. Il faut d'ailleurs noter qu'à défaut de ce grand *Annuaire*, les administrations ont recours aux annuaires publiés dans la plupart des pays. Elles y puisent des renseignements utiles pour rétablir la situation véritable des entreprises qu'elles ont à imposer. Mais la documentation qu'elles peuvent ainsi réunir reste fragmentaire et aléatoire.

Malheureusement, dans l'état actuel des relations internationales, la collaboration en matière fiscale a peu de chances de profiter de telles extensions. Il est probable que son développement ne se poursuivra qu'à un rythme ralenti. En effet, si certains Etats et certains milieux se montrent favorables au perfectionnement de l'entr'aide internationale, certains gouvernements et certains organismes au contraire ont manifesté ouvertement leur opposition à tout nouvel effort. C'est ainsi que la Chambre de Commerce internationale a marqué dans ses derniers Congrès sa désapprobation à l'égard de ces mesures qui sont susceptibles à son avis de fausser les relations économiques entre les peuples.

Aussi, n'est-ce pas faire preuve d'un pessimisme exagéré

que de ne vouloir apprécier que les résultats de l'assistance telle qu'elle est réalisée de nos jours, sans trop espérer une amélioration prochaine.

Section III

L'efficacité de l'assistance actuellement réalisée

Elle n'est pas négligeable. Nous avons vu au cours des chapitres précédents qu'elle était un moyen pratique d'arriver à une meilleure connaissance de la matière imposable et d'atteindre le contribuable là où il se trouvait.

Mais son efficacité est fonction du nombre des accords conclus. En théorie, les accords généraux sont les plus satisfaisants : ils permettent en effet de faire disparaître instantanément les pays refuges. Leur réalisation s'est avérée impossible. ...

La procédure des accords bilatéraux peut aboutir un jour au même résultat, mais elle demande un temps plus long. Leur nombre augmente peu à peu, leurs termes se précisent, mais leur portée reste assez limitée. Le temps n'est pas encore venu où tous les Etats peuvent désirer avec la même ardeur la suppression de l'évasion fiscale ; la moralité internationale et le sentiment d'un intérêt commun n'ont pas encore assez progressé pour permettre une action d'ensemble et toutes les objections à la collaboration que nous avons examinées plus haut¹ gardent toute leur force. Elles ont conduit un certain nombre de personnes à classer les efforts faits en vue d'arriver à une entr'aide plus efficace parmi les utopies.

Aucun réquisitoire contre la collaboration internationale en matière fiscale n'est plus violent que celui de M. Breton².

1. Voir p. 234.

2. Breton, *op. cit.*, p. 255.

« Chacun sait, écrit-il, qu'il existe des pays qui vivent de la fraude fiscale ; chacun sait également qu'il suffirait qu'un seul de ces pays se refusât à signer les conventions en question pour que toutes les autres fussent vaines ; chacun sait enfin que tous les pays ne seront jamais d'accord pour signer ces conventions. Alors, que penser d'hommes qui écrivent : « *Il ne semble pas utopique de prévoir que s'instituera de proche en proche une fiscalité internationale qui sera celle de l'Europe future ?* » (Guernut, projet de loi du 15 juin 1933, *J.off.*, Ch. 2038) — ou encore : « *je crois à la possibilité de cette sorte d'internationale fiscale* » (Piétri).

« Ils répondent qu'ils croient à la réalisation de cette internationale fiscale pour un avenir plus ou moins éloigné. La foi est une chose très respectable, surtout dans le domaine religieux. Mais en politique, a-t-on le droit de croire à ce qu'on sait irréalisable ? Cependant, malgré les contradictions évidentes de la raison et des faits, le refrain des ententes internationales continuera de bercer ceux qui aiment la mystique... ».

Il semble que les résultats déjà acquis en matière de collaboration internationale, aussi bien dans le domaine fiscal qui nous intéresse spécialement ici, que dans d'autres problèmes, démentent des affirmations aussi catégoriques. S'il est vain et ridicule de persévérer dans la voie de l'utopie, il est aussi vain et stupide de s'obstiner à ne pas considérer les réalités. Celles-ci nous enseignent que l'assistance administrative n'est pas très développée, que sa portée est encore relativement restreinte, mais aussi qu'elle existe et que de nombreux efforts tendent à la perfectionner.

Il faut convenir que l'appel lancé par M. Clavier, représentant de la Belgique au Comité de la Société des Nations, dès 1923, devra attendre bien des années encore avant d'être entendu par tous :

« L'impôt étant une dette sacrée à laquelle aucun citoyen ne peut se soustraire sans blesser la morale et la justice, il

semble que toutes les nations devraient s'entr'aider pour que ceux qui volent en grand leur pays, et par incidence, leurs concitoyens, n'échappent pas à l'impunité alors que sont atteints ceux qui commettent le moindre larcin d'ordre privé. La protection ainsi accordée aux fraudeurs ressemble assez à celle des gens peu scrupuleux qui donnent l'hospitalité à des déserteurs, car priver son pays des moyens nécessaires à sa vie sociale et à sa défense équivaut presque à la désertion militaire ».

« Le pays qui refuserait de prêter son concours pour empêcher l'évasion fiscale deviendrait aux yeux du monde civilisé, la terre d'asile des gens sans patrie, comme d'aucuns, à défaut d'adhésion à la convention autorisant l'extradition, ont été longtemps le refuge des escrocs ».

Si nous sommes encore éloignés d'une telle conception, il faut cependant que nous enregistrons le premier pas qui a été fait. Les traités d'assistance ont eu déjà des résultats appréciables, tant par l'efficacité de leurs dispositions, que par leur effet psychologique : la crainte qu'ils ont pu inspirer aux fraudeurs est un des meilleurs moyens de les amener à la sagesse et à l'honnêteté.

Le deuxième pas sera plus facile le jour où l'on aura réussi à faire comprendre au contribuable que l'assistance en matière fiscale est aussi profitable pour lui que pour les Etats.

CONCLUSION GÉNÉRALE

Puisque l'assistance administrative entre Etats ne peut être considérée comme la panacée universelle capable de guérir tous les maux dont souffrent les systèmes fiscaux du monde entier, il est permis de se demander si ce n'est pas sur le plan national que quelques progrès pourraient être réalisés.

Une amélioration serait utile à la fois dans le fonctionnement des administrations fiscales et dans la composition des systèmes fiscaux : des services modernisés devraient être à même d'assurer l'application exacte d'impôts adaptés aux conditions présentes.

1° La modernisation des administrations fiscales

Loin de nous l'idée de faire ici une critique du personnel de l'administration dont le zèle et l'esprit professionnel nous paraissent au-dessus de tout soupçon. Nous désirons seulement nous attaquer aux méthodes routinières suivies depuis si longtemps par les services.

En France, l'administration travaille avec les moyens mis à sa disposition au XIX^e siècle. Ses grands cadres ont été créés sous le Premier Empire et ils n'ont guère reçu que des modifications de détail au fur et à mesure de l'évolution économique et des perfectionnements des systèmes fiscaux.

Le nombre de nos fonctionnaires reste bien inférieur à celui des pays voisins. Les bureaux sont installés souvent

dans des locaux incommodes, disséminés dans tous les quartiers d'une ville. L'installation matérielle en reste rudimentaire. La recherche des documents dans les services voisins, leur centralisation demandent des délais assez longs.

On ne peut s'empêcher de comparer les méthodes de classement modernes employées dans la plupart des entreprises (classement vertical, fichiers méthodiques, meubles métalliques etc...) et les procédés administratifs traditionnels, illustrés par la vieille boîte cartonnée décorée d'un titre à la plume de ronde.

Les machines à écrire ont fait une apparition relativement récente dans les services. Mais le plus souvent, le rôle des employés subalternes se borne à la copie de documents et de rapports. La sténographie et la dictée du courrier ne sont pas entrés dans les mœurs. Les machines à calculer restent en général à l'échelon direction, alors que leur utilisation économiserait un temps précieux dans la plupart des contrôles.

Les agents de l'administration se rendent compte des nouveaux services qui seraient nécessaires pour assurer une surveillance qui « devient de jour en jour plus lourde et plus difficile pour le directeur : service des monographies, service des bordereaux de coupons et autres services susceptibles de naître : statistiques, mercuriales, économétrie etc...

« Et il n'échappera à personne que la coordination des efforts fournis dans ces services éviterait bien des lacunes et permettrait la conservation méthodique et l'utilisation pratique d'une documentation précieuse, contribuant ainsi à l'amélioration des conditions de travail des contrôleurs divisionnaires et de l'assiette des impôts sur les revenus »¹.

Un programme plus vaste pourrait comprendre un

1. *Bulletin mensuel de l'Association Amicale des Agents supérieurs de l'Administration des Contributions directes*, février, mars, 1938, p. 9.

regroupement des diverses régies, ou tout au moins une liaison plus efficace entre elles. Mais l'échec de l'essai de fusion des Administrations des Contributions directes et de l'Enregistrement fait mal augurer des possibilités d'une refonte générale de notre système.

Il serait également vain de préconiser actuellement l'adoption par nos services fiscaux des nouvelles méthodes de comptabilité et de statistique mécanographiques. Elles nécessitent en effet une conception transformée du travail et des appareils compliqués et coûteux : multiperforatrices, trieuses automatiques, tabulatrices alphanumériques, machines calculatrices etc... Leur mise au point dans certains arsenaux et ateliers travaillant pour la Défense nationale a abouti, sous l'énergique impulsion de M. le Contrôleur général Carmille à une économie, à une vitesse et à une exactitude encore jamais atteintes.

L'emploi de ces procédés dans les administrations fiscales réduirait au minimum les calculs matériels des impositions, permettrait des statistiques immédiates, donnerait aux services un temps plus long à consacrer aux recherches et aux vérifications et leur apporterait des éléments de comparaison et d'appréciation qu'ils ignorent actuellement.

S'il est impossible d'escompter une telle transformation de l'appareil administratif, tout au moins est-il plus raisonnable d'espérer une adaptation plus rapide et plus facile des systèmes d'impôts.

2° L'aménagement des systèmes fiscaux

Pour améliorer le système d'imposition, il faut, nous l'avons vu, améliorer le contrôle. Pour lutter contre l'évasion il faudrait un contrôle international. Ce contrôle général international est impossible dans les circonstances présentes. Le législateur doit donc éviter de créer de nos jours des textes dont l'application parfaite ne serait possible qu'avec un contrôle international bien au point.

Il faut donc procéder autrement. On a pu essayer parfois de détruire ou de transformer la matière imposable qui s'évade. Ces tentatives n'ont pas abouti. Il faut donc s'attaquer à l'impôt lui-même et le réformer.

M. Einaudi pose le problème avec une grande netteté¹ :

« S'il y a un conflit entre l'impôt et la matière imposable, entre un soi-disant principe de justice et les nécessités vitales de l'économie, ce n'est pas la matière imposable et l'économie nationale ou internationale qui doit succomber, c'est plutôt le principe d'imposition qui doit être réformé ». Et plus loin, il demande :

« Une loi qui est continuellement violée mérite-t-elle toujours d'être conservée ? »².

Selon lui, l'évasion, acte répréhensible quand on la considère à propos de l'individu qui en est l'auteur, n'est pour un Etat, que le signe de la défectuosité de son système fiscal.

Un mauvais système fiscal non seulement laisse possible la fuite de la matière imposable, mais encore la provoque. « Le capitaliste ne s'évade pas, écrit le même auteur, des pays où les impôts sont équitablement répartis, où justice est rendue aux contribuables lésés, où l'administration financière est efficiente et honnête... Les contribuables ne s'échappent pas des pays aux impôts élevés si dans ces pays l'Etat rend des services avantageux à la collectivité et crée le milieu juridique où les épargnants peuvent, malgré les impôts élevés, obtenir une rémunération convenable pour leurs capitaux. Tandis que le contribuable s'enfuit, bien que les impôts soient apparemment très bas, des pays où les impôts sont inéquitables, où il n'y a pas de juges pour les contribuables lésés, où l'administration est capricieuse et arbitraire ».

Ainsi, un système fiscal doit donc non seulement être

1. Einaudi, *La coopération internationale en matière fiscale*, La Haye, 1928, p. 24.

2. Einaudi, *id.*, p. 29.

applicable sans laisser des possibilités de fraude, mais encore il doit être juste. Ces deux aspects de l'impôt, être pratique et être juste sont en quelque sorte contradictoires.

Le but de l'impôt sur le revenu et des impôts personnels de façon plus générale, est précisément d'assurer une justice plus grande dans la répartition des charges fiscales, en proportionnant exactement l'impôt aux capacités contributives des individus.

D'abord, un système fiscal avec impôts directs prédominants a paru plus équitable qu'un système fondé essentiellement sur les impôts indirects. Puis l'impôt direct établi d'après les signes extérieurs a été remplacé par l'impôt basé sur la déclaration, c'est-à-dire susceptible d'atteindre le revenu réellement encaissé par les contribuables.

Cet impôt, conçu comme le moyen d'atteindre le revenu global des particuliers, est généralement progressif. Et il est le seul à pouvoir l'être. Les impôts cédulaires, en effet ne peuvent être que proportionnels ; ils ne frappent qu'une source de revenu. L'impôt général est donc indispensable dans tout système fiscal où l'on estime que la progressivité est le dernier mot de l'équité¹.

Malheureusement cet impôt juste ne tient pas compte des réalités. La fraude et les évasions qu'il laisse possibles lui enlèvent une bonne part de son efficacité. « On ne peut fermer les yeux, écrit encore M. Einaudi, devant le profond désaccord qui existe, à cause des relations économiques toujours plus intenses entre Etats, entre ce qu'on voudrait taxer et ce qu'on réussit effectivement à atteindre avec

1. Nous ne pouvons nous étendre ici sur les théories émises par quelques auteurs, selon lesquels la progressivité ne serait pas l'apanage exclusif de l'impôt personnel. Après Seligman et Stamp, M. Griziotti a soutenu que la progressivité pouvait s'appliquer non pas seulement à l'impôt sur les personnes mais aussi à l'impôt sur le revenu des entreprises (Cf. surtout « A situations économiques et sociales nouvelles systèmes d'impôts nouveaux » de Griziotti dans *Scientia*, 1928, p. 47). Il nous semble indispensable de rejeter cette théorie, autant pour des motifs économiques que pour des raisons spécifiquement fiscales.

l'impôt personnel sur le revenu La possibilité et la fréquence des rapports économiques internationaux agissent donc comme un acide corrosif dissolvant des systèmes de distribution personnelle de l'imposition ».

La fréquence et l'importance des évasions dues aux valeurs mobilières justifient de telles appréciations.

La notion d'impôt personnel, ou si l'on préfère, d'impôt frappant l'ensemble des revenus d'une personne, n'est applicable dans des conditions d'équité et de rendement suffisantes que dans le cas où toutes les sources des revenus du contribuable se trouvent sur le territoire de l'Etat qui établit l'impôt global. Le Comité fiscal de la Société des Nations a admirablement vu le problème¹ : « Si le contribuable encaisse tous ses revenus dans le pays de son domicile, le problème est d'ordre interne et les législations plus ou moins sévères peuvent proportionner leurs exigences à leurs besoins. Mais aussitôt que le contribuable touche à l'étranger une partie de ses revenus, l'Etat du domicile est souvent désarmé et doit avoir recours à l'assistance des pays étrangers pour rétablir l'égalité fiscale entre ses ressortissants ».

Si l'assistance internationale ne se développe pas, il faut trouver alors une autre solution, en recherchant un système plus réaliste.

Selon M. Dorn, un impôt, pour répondre aux nécessités de la vie pratique, doit :

- 1) ne taxer que des biens ou des faits qu'il est en mesure de constater, de connaître en genre, en étendue et en valeur ;
- 2) trouver sur le territoire national des possibilités suffisantes de contrôle de ces biens ;
- 3) avoir sur le territoire national des garanties suffisantes pour le paiement de l'impôt : un Etat ne doit frapper que là où il est sûr d'être effectivement payé (par exemple si le

1. Rapport du Comité fiscal, Sixième session, octobre 1936.

contribuable possède sur son territoire des biens fixes).

Un grand nombre d'auteurs ont adopté cette théorie ; ils estiment que les impôts réels sont plus faciles à appliquer. Si l'Etat est incapable d'imposer tous les revenus d'un individu, qu'il frappe tous les revenus qui naissent sur son territoire. MM. Einaudi en Italie et Spitaler en Tchécoslovaquie nous semblent deux représentants éminents de cette conception. M. Sinninghe Damste, expert hollandais exprimait un avis semblable dans son rapport à la S.D.N.¹ : « En réalité, l'impôt cédulaire tend au même but que l'impôt global. Seulement il comporte une sécurité d'incidence qui ne se manifeste pas pour l'impôt global. L'Etat qui frappe d'un impôt cédulaire le coupon des fonds d'Etat n'aura pas à craindre de fraude sur ce point..... A mon avis, il n'y a pas de raison de méconnaître la différence entre les deux sortes d'impôts, l'un d'eux frappant selon des principes plus justes, mais d'une exactitude plus contestée, l'autre (l'impôt cédulaire) étant plutôt le produit des idées pratiques bien qu'il ne soit pas capable de réaliser complètement l'idée de justice ».

Si la théorie du remplacement des impôts personnels par des impôts réels présente un certain intérêt en matière de double imposition (il semble en effet que si chaque Etat se limite à l'imposition des sources de revenus situées sur son territoire, la double imposition soit évitée), elle n'a pas la même valeur au point de vue doctrinal.

Dire que l'impôt réel est plus pratique, n'est vrai que pour les impôts frappant des revenus provenant de sources apparentes : l'impôt foncier est, à ce titre, un impôt réel qui ne laisse aucune fuite possible. Nous pouvons affirmer que l'établissement d'un impôt réel sur le revenu des valeurs mobilières est aussi difficile à réaliser de façon efficace, que celui d'un impôt personnel global.

1. Sinninghe Damste, Rapport, F. 77.1923.

Il est donc nécessaire d'équilibrer le système, en gardant une place importante aux deux sortes d'impôts. S'il est relativement plus facile de connaître la matière imposable à sa source, il est plus juste de la frapper là où elle est détenue.

La notion de l'allégerance économique qui est à la base même de tous les systèmes fiscaux modernes, ne s'oppose en rien à cette dualité. Elle se divise en effet en deux branches : l'individu est imposable dans un pays, soit qu'il y exerce une activité (*dépendance économique active*, selon l'expression de M. Griziotti) soit qu'il y vive et qu'il y consomme (*dépendance économique passive*).

La première forme d'allégerance justifie l'imposition réelle des revenus à leur origine ; la seconde, au contraire, est un argument en faveur de l'imposition personnelle de tous les revenus au lieu du domicile du contribuable.

Certes, cette dernière forme d'imposition est plus difficile à établir, faute de contrôle. La solution idéale serait sans doute, ainsi que le propose M. Einaudi, de laisser le soin de réaliser les impositions personnelles à « un corps supernational ... qui n'existe pas encore ».

A défaut de cet organisme, il semble possible d'améliorer les impôts personnels nationaux par un double contrôle exercé tant sur l'origine des revenus (impôts réels ou cédulaires) que sur leur utilisation (imposition du revenu consommé, signes extérieurs, contrôle des dépenses etc...).

En définitive, le problème — qu'il s'agisse d'éviter la double imposition, ou de combattre l'évasion fiscale — n'est qu'un problème de connaissance de la matière imposable. Plus on la frappe sous des aspects différents, plus on a des chances de l'approcher avec exactitude.

ANNEXES

Nous avons jugé utile de publier en annexe de cette étude le texte des conventions d'assistance signées par la France. Nous avons également relevé dans les accords conclus en matière de double imposition toutes les clauses qui pouvaient laisser supposer une collaboration entre les organismes compétents des Etats signataires.

Le Conseil de la Société des Nations préconisait déjà une publication analogue pour les traités de double imposition dans sa résolution du 15 septembre 1927 :

...« On faciliterait la conclusion de conventions bilatérales en portant des conventions déjà conclues à la connaissance des administrations fiscales du monde entier. Ceci permettrait à chaque pays de profiter du travail fait à l'étranger et de suivre les progrès réalisés par d'autres pays dans ce domaine. La publication de ces textes favoriserait également les efforts en vue d'une uniformité plus grande des conventions futures ».

Le Secrétariat de la Société des Nations s'est acquitté de cette tâche en publiant six recueils d'accords.

Nous avons jugé utile d'en extraire toutes les clauses se rapportant à l'assistance administrative. Mais le souci de garder à cet ouvrage des dimensions raisonnables, nous a poussé à limiter à la France la publication des clauses d'assistance.

France-Belgique

Convention du 12 août 1843 réglant les relations des administrations de l'Enregistrement de France et de Belgique.

Article 1. — Il y aura, entre les receveurs de l'Enregistrement et des Domaines, échange de tous les documents et renseignements pouvant aider à la perception complète et régulière des droits établis par les lois qui régissent les deux pays, ou se rattachant à des intérêts domaniaux, leur afférant réciproquement.

Article 2. — On renverra notamment :

1° Les copies des enregistrements des actes de vente, de promesse de vente valant vente, de donations, d'acceptations de donations, de licitations, de partage, de liquidations, d'échanges, de transactions, de procurations à l'effet de vendre, de baux et quittances de loyers d'immeubles et généralement de tous les contrats translatifs et attributifs de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens immeubles situés en tout ou en parties, dans l'étendue du royaume étranger à celui où le contrat a été reçu ou enregistré ;

2° Tous actes judiciaires ou extrajudiciaires contenant des cessions, rétrocessions ou résolutions de transmissions d'immeubles, à titre onéreux ou gratuit, ou pouvant mettre sur la trace des mutations, verbales ou sous seings privés, d'immeubles placés dans les mêmes conditions de situation ;

3° Les contrats de mariage, lorsque les époux ou l'un d'eux est né ou domicilié dans le royaume étranger à celui où le contrat a été reçu ou enregistré, ou lorsque les biens donnés ou constitués se trouvent dans ce cas, soit en tout, soit en partie. Les testaments enregistrés et ceux non enregistrés, ceux-ci relevés d'après les répertoires, lorsque l'acte a été enregistré ou passé dans l'un des deux royaumes et que le

testateur habite l'autre royaume, ou qu'il dispose de biens offrant cette différence de situation ; enfin, toute disposition éventuelle ou tout acte soumis à l'événement du décès qui, passé ou enregistré dans un royaume, aurait pour objet des propriétés immobilières situées dans l'autre ;

4° Du côté de la Belgique, les extraits, en ce qui concerne les immeubles situés en France, de toutes les déclarations de successions rappelant, pour la déduction des charges, les biens possédés par les Belges à l'étranger.

Du côté de la France, les copies des déclarations de successions délaissées par les habitants du royaume de Belgique ou réputés tels par leur dernier domicile ou le siège principal de leur fortune, et quel que soit le lieu où la succession s'est ouverte ;

5° Les extraits de notices de décès ou d'autres actes de déclarations indicatifs du même événement, lorsque le défunt est mort dans un royaume, ou que son décès y aura été constaté, bien que survenu aux colonies ou à l'étranger, et qu'il avait son domicile dans l'autre, ou lorsque, bien que domicilié dans le pays où il est décédé, il sera reconnu ou réputé avoir possédé, à l'époque de son décès, des propriétés mobilières ou immobilières dans l'étendue de l'autre pays.

Les procurations à l'effet de recueillir les successions ouvertes dans le pays différent de celui où les actes ont été enregistrés ;

6° Les extraits des inventaires faits après décès dans un royaume, lorsque les actes indiqueront ou analyseront des titres de propriétés mobilières ou immobilières possédées par le défunt dans l'étendue de l'autre royaume ;

7° Les ventes publiques de meubles, d'arbres et récoltes, après décès, lorsque ces ventes sont faites hors du royaume de la situation des biens ;

8° Les actes constitutifs de rentes et créances, lorsqu'elles sont payables ou que le créancier habite hors du royaume de la passation des actes, et ceux emportant reconnaissance ou

réalisation d'ouverture de crédit, passés hors du royaume du domicile des parties ;

Les remboursements de rentes ou créances se rattachant à des successions ouvertes respectivement dans les deux pays ;

9^o Les inscriptions hypothécaires prises au profit d'étrangers au pays où la formalité est requise, mais domiciliés dans l'autre ; les radiations ou réductions des inscriptions susdites et les subrogations y relatives.

Outre les renseignements ordinaires, les extraits d'inscriptions indiqueront la créance en capital et, en cas de constitution de rente si elle est perpétuelle ou viagère.

Les extraits des radiations et subrogations feront connaître la date et la nature des actes. Si elles sont opérées en vertu de jugement, il en sera fait mention.

Article 3. — Pendant le premier semestre de 1844, seront, en outre, réciproquement transmis les extraits du sommier de la contribution foncière renfermant l'indication de la nature, consistance, valeur en capital ou revenu cadastral des propriétés appartenant à des habitants du pays voisin ou réputés tels par leur domicile.

A la fin de chacune des années suivantes, il sera également fourni des relevés de mutations relatives aux propriétés désignées à l'article précédent, ainsi que celles résultant d'acquisitions faites par les mêmes propriétaires ou par d'autres habitants du pays voisin.

Ces extraits et relevés, expédiés avec les renvois ; seront consignés sur un sommier *ad hoc* dans les bureaux dont dépend le lieu du domicile des propriétaires.

Lorsqu'un de ces propriétaires sera décédé, le receveur fera autant d'extraits de la notice de décès qu'il y aura de bureaux de situation des biens. Ces extraits, en marge desquels il sera fait mention sommaire de la consistance et situation des propriétés, seront compris parmi les renvois à faire.

Article 4. — Si des copies d'actes et titres sont réclamées, elles seront faites et certifiées, sans frais, par les préposés du lieu où les contrats se trouvent déposés.

Lorsqu'il sera nécessaire de faire délivrer par les notaires, greffiers ou autres officiers publics et ministériels, dépositaires, des copies d'actes ou d'extraits de registres, les frais d'expédition à payer par les préposés requérants, seront ceux ordinaires établis par les lois ou les règlements du pays où se fera la délivrance.

Article 5. — Tous les renvois énumérés à l'article 2, ainsi que la correspondance qu'ils pourraient occasionner, seront adressés chaque mois, et dans les formes établies par les préposés des deux royaumes, aux directeurs de leurs départements et provinces respectifs, qui les feront parvenir à l'administration centrale à Paris et à Bruxelles.

Les lettres et paquets concernant ce service et dont le poids ne pourra, dans aucun cas, excéder cinq kilogrammes jouiront de la franchise du port, pourvu qu'ils soient sous bandes croisées revêtues du cachet de l'une des deux administrations centrales, avec la souscription portant : « Service public — Exécution de la Convention du 12 août 1843 ».

Article 6. — La première transmission des renvois aura lieu au mois de mars 1844, pour le mois de janvier de la même année. Elle comprendra, en outre, les renvois des cinq années précédentes qui n'auraient pas été faits.

Article 7. — La répartition des renvois ainsi conçus par chaque administration et les mesures de détail qui en sont la conséquence, seront réglées au moyen d'instructions spéciales.

Article 8. — La présente convention pourra, d'un commun accord, recevoir les additions et les modifications dont l'utilité se serait manifestée.

Article 9. — La présente convention n'aura un caractère définitif et ne sera exécutoire qu'après l'approbation des deux Gouvernements respectifs.

(*Recueil des Accords internationaux*. S.D.N. Tome I, p. 215, 216, 217).

France et Grande-Bretagne

Arrangement en vue d'empêcher la fraude dans les cas de droits de succession, signé à Londres, le 15 novembre 1907 (J. off., 1907, n° 339, — Treaty Series (Great Britain), n° 101, 1908).

Le Gouvernement de la République française et le gouvernement de Sa Majesté britannique, étant désireux d'empêcher autant que possible la fraude dans les cas de droits de succession, ont autorisé les soussignés à conclure l'arrangement qui suit :

Article 1. — Le Gouvernement britannique s'engage à fournir pour toutes personnes décédées dont le domicile est en France, un extrait de l'affidavit contenant les nom, prénoms, domicile, date et lieu de décès du *de cujus*, les renseignements touchant ses successeurs, et la consistance de l'hérédité en valeurs mobilières. Toutefois, l'extrait ne sera fourni que dans le cas où le total de ces valeurs mobilières atteindra au minimum 100 livres sterling.

Article 2. — Le gouvernement français s'engage à fournir pour toutes personnes décédées dont le domicile est dans le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande, un extrait de la déclaration de mutation par décès contenant les indications énumérées à l'article 1. Toutefois, l'extrait ne sera fourni que dans le cas où le total des valeurs mobilières déclarées atteindra au minimum 2.520 fr.

Article 3. — Les extraits des affidavits et des déclarations de mutation seront certifiés par les préposés chargés de recevoir ou d'enregistrer ces affidavits ou déclarations.

Toutefois, lorsque l'un des deux gouvernements le jugera nécessaire, ces extraits seront revêtus, sur sa demande et sans frais, des certifications et législations de signatures exigées par la procédure en usage dans son pays.

Article 4. — Les extraits des affidavits et des déclarations reçus et enregistrés pendant chaque trimestre seront, dans les six semaines suivant l'expiration de ce trimestre, adressés directement, par le « Board of Inland Revenue » à la Direction générale de l'Enregistrement et réciproquement. La correspondance relative aux dits extraits sera aussi échangée directement entre ces deux administrations centrales.

Article 5. — Le présent arrangement sera ratifié et les ratifications en seront échangées à Londres dans le plus bref délai possible.

Article 6. — Le premier envoi effectué concernera le trimestre du 1^{er} janvier au 31 mars 1908.

(S.D.N. *op. cit.*, Tome. I, p. 218).

France et Monaco

Convention entre la France et la Principauté de Monaco en vue d'assurer la poursuite et la répression des fraudes fiscales, signée à Paris, le 26 juin 1925.

(*Recueil des traités*, vol. XLIV, n° 1086, *J. off.*, 22 oct. 1925)

Le Président de la République française et S.A.S. le Prince de Monaco, se référant, dans un sentiment de mutuelle confiance et pour en consacrer les réciproques garanties, au traité du 17 juillet 1918, dont les articles 1 et 6 stipulent la conformité du régime économique de la Principauté avec les intérêts économiques de la France, et prévoient notamment une convention particulière en vue d'assurer la poursuite et la répression des fraudes fiscales ;

Considérant que, pour garantir le Trésor français contre les fraudes fiscales qui pourraient être commises à son préjudice dans la Principauté de Monaco par des personnes domiciliées ou résidant habituellement en France, il est d'un

intérêt urgent que soient prises d'un commun accord les dispositions nécessaires pour faire obstacle aux fraudes et en permettre la répression.

Ont résolu de conclure à cet effet une convention :

Article 1. — Le gouvernement de S.A.S. le Prince de Monaco prendra toutes mesures utiles pour assurer au cas de décès et en ce qui concerne les personnes de nationalité autre que la nationalité monégasque non domiciliées dans la Principauté, le contrôle :

a) du contenu des coffres-forts loués et des plis cachetés ou cassettes fermées déposées dans les établissements de crédit ;

b) Des titres, sommes ou valeurs existant au crédit des titulaires de comptes ouverts dans les mêmes établissements.

Pour l'application de ces diverses mesures, le domicile dans la Principauté sera constaté par le Ministre d'Etat, après avis des autorités consulaires accréditées auprès du Gouvernement princier. Seules, pourront être considérées comme ayant leur domicile dans la Principauté au moment de leur décès, les personnes qui, à cette date, y auront résidé habituellement en fait depuis une année au moins ; toutefois en ce qui concerne les personnes faisant partie ou relevant de la Maison Souveraine, ainsi que les fonctionnaires, employés et agents des services publics de la Principauté, ils seront considérés comme domiciliés dans la Principauté dès lors qu'ils y auront établi leur résidence habituelle et résidé en fait à la date de leur décès, sans condition de durée.

Le Gouvernement princier prendra les mesures nécessaires pour renseigner l'administration française sur le nombre de coupons touchés dans la Principauté par des personnes de nationalité autre que la nationalité monégasque domiciliées en France, en provenance de titres de sociétés, compagnies, entreprises, corporations, villes, provinces et établissements publics, ayant leur siège social dans un pays étranger autre que la France.

Le Gouvernement princier communiquera à l'adminis-

tration française la liste des personnes et sociétés autorisées à s'établir dans la Principauté pour s'y livrer à des opérations de banque, de change ou de crédit et lui signaler les infractions commises par ceux de ces établissements ayant leur siège principal en France.

Article 2. — En vue de faciliter à l'administration française le contrôle des déclarations souscrites en matière d'impôts, par des personnes de nationalité monégasque, domiciliées ou ayant leur résidence habituelle en France et propriétaires ou usufruitières d'immeubles situés sur le territoire de la Principauté, ou y exploitant un commerce ou une industrie, ou encore y exerçant un emploi ou une fonction rétribuée, le Gouvernement princier donnera les instructions nécessaires pour que le service de l'Enregistrement renseigne l'administration française sur sa demande :

1. D'après les comptes ouverts au répertoire général, sur les immeubles possédés dans la Principauté par les personnes en cause, tant en ce qui concere la valeur vénale résultant du prix d'acquisition qu'en ce qui concerne le revenu locatif résultant des baux enregistrés, ainsi que sur les biens meubles corporels ou incorporels possédés par les mêmes personnes ;

2. Sur le montant du chiffre d'affaires déclaré par les personnes susvisées ou constaté par les services financiers de la Principauté.

3. Dans la mesure des indications qui pourront être recueillies par les services compétents sur les sommes touchées par les mêmes personnes à titre de traitements, salaires, appointements fixes ou proportionnels, remises, participations aux bénéfices, courtages, commissions, tantièmes, pensions, rentes viagères.

Article 3. — En outre des renseignements ci-dessus énoncés, le service monégasque de l'Enregistrement adressera à l'administration française, dans le mois suivant l'expiration de chaque trimestre, les extraits d'enregistrement de tous actes ou déclarations de mutations de propriété ou

d'usufruit, soit à titre onéreux, soit à titre gratuit, entre vifs ou par décès, relatifs à des immeubles ou à des fonds de commerce transmis, acquis ou recueillis par des personnes de nationalité autre que la nationalité monégasque domiciliées en France ou présumées telles.

Il en sera de même pour les actes constitutifs de créances au profit de ces mêmes personnes, lorsque lesdits actes comporteront dans la Principauté une garantie hypothécaire ou un nantissement de fonds de commerce.

Toutefois, l'extrait ne sera fourni que dans le cas où la valeur totale des biens ou créances dont il s'agit atteindra au minimum 5.000 fr.

Les extraits des actes et déclarations de mutation seront certifiés par les préposés chargés d'enregistrer ces actes ou déclarations.

Enfin, un relevé de tous les actes translatifs, déclaratifs ou attributifs de propriétés ou d'usufruit d'immeubles ou de fonds de commerce intervenus depuis le 1^{er} janvier 1923, concernant soit des Français, soit toutes autres personnes de nationalité autre que la nationalité monégasque domiciliées en France ou présumées telles, sera transmis dans les six mois à dater de la mise en vigueur du présent accord.

Article 4. — Le service monégasque de l'Enregistrement adressera également à l'administration française dans le délai fixé à l'article ci-dessus :

1) Les extraits d'enregistrement d'actes ou déclarations indicatifs de décès lorsque le décès sera survenu dans la Principauté ou y aura été constaté, bien que survenu au dehors dès lors que, d'après l'acte ou la déclaration enregistrés, le défunt sera Français ou que, appartenant à une nationalité autre que la nationalité monégasque, il aura son domicile ou sa résidence en France ou qu'il sera reconnu ou réputé y posséder des biens meubles ou immeubles ;

2) Les différents documents et renseignements que les établissements de banque, de change, ou de crédit feront

parvenir par application de la réglementation prévue à l'article 1.

Article 5. — Les communications et renseignements ci-dessus énumérés, ainsi que la correspondance y relative, seront adressés directement au ministre d'Etat par le Directeur de l'Enregistrement des Alpes-Maritimes, ou à ce fonctionnaire par le Ministre d'Etat.

En foi de quoi, les Plénipotentiaires respectifs, dûment autorisés à cet effet, ont signé la présente Convention qu'ils ont revêtue de leurs cachets.

Fait à Paris, en double exemplaire, le 26 juin 1925.

(S.D.N. *op. cit.*, Tome I, p. 225, 226, 227).

France et Principauté de Monaco

*Avenant*¹ à la Convention commerciale du 10 avril 1912
(J. off., France, n° 192. 1935)

Paris, 9 juillet 1932.

Article 3. — En vue de faciliter au Gouvernement princier le contrôle des déclarations relatives à la taxe sur le chiffre d'affaires et à la taxe de luxe souscrites dans la Principauté par les redevables qui y exercent un commerce ou une industrie, le Gouvernement français donnera les instructions nécessaires pour que l'administration française fournisse au Gouvernement princier, sur sa demande et dans la mesure des indications qui pourront être recueillies par les services compétents, les renseignements utiles pour la vérification de ces déclarations, notamment en ce qui concerne la nature et le montant des achats effectués ou des sommes touchées en France par lesdits redevables.

A titre de réciprocité, l'administration monégasque s'en-

1. S.D.N. *op. cit.*, Tome VI, p. 90-91.

gage à fournir dans les mêmes conditions aux autorités françaises, les renseignements intéressant le contrôle des déclarations relatives aux impôts sus-indiqués.

Avenant¹ à la convention du 26 juin 1925 tendant à assurer la poursuite et la répression des fraudes fiscales (J. off., France, n° 192. 1935).

Paris, 9 juillet 1932.

Le Président de la République Française et Son Altesse Sérénissime le Prince de Monaco ont résolu, d'un commun accord, de modifier sur les points suivants la convention signée à Paris le 26 juin 1925 entre la France et la Principauté de Monaco, ayant pour objet d'assurer la poursuite et la répression des fraudes fiscales.

Les Hautes Parties contractantes ont, en conséquence, conclu l'avenant ci-après.

Article 1. — L'alinéa 4 de l'article 1 de la Convention sus-visée de 1925 est modifié comme suit :

« Pour l'application de ces diverses mesures, le domicile dans la Principauté sera constaté par le Ministre d'Etat, après avis des autorités consulaires accréditées auprès du Gouvernement princier. Seules pourront être considérées comme ayant leur domicile dans la Principauté au moment de leur décès les personnes qui, à cette date, y auront résidé habituellement en fait depuis deux années au moins ; toutefois, en ce qui concerne les personnes faisant partie ou relevant de la Maison Souveraine, ainsi que les fonctionnaires, employés et agents des services publics de la Principauté, ils seront considérés comme domiciliés dans la Principauté dès qu'ils y auront établi leur résidence habituelle et résidé en fait à la date de leur décès, sans condition de durée ».

1. S.D.N. *op. cit.*, Tome VI, p. 90-91.

Article 2. — L'article 2 de la convention de 1925 susvisée est complété comme suit :

« Le Gouvernement princier s'engage à assurer par les moyens dont il dispose, et par ceux qu'il avisera si besoin est, la sincérité des déclarations prévues au présent article ».

Article 3. — Le présent avenant suivra le sort de la convention du 26 juin 1925.

Article 4. — La convention du 26 juin 1925 est intégralement maintenue sur tous les points qui n'ont pas été modifiés par les dispositions du présent avenant.

Article 5. — Le présent avenant sera ratifié et les ratifications seront échangées aussitôt que faire se pourra.

Fait à Paris, en double exemplaire, le 9 juillet 1932¹.

France-Italie

Convention² entre la France et l'Italie pour éviter les doubles impositions et régler certaines autres questions en matière fiscale, signée à Rome le 16 juin 1930 (Extraits).

Article 6 (dernier alinéa). — ... A défaut de comptabilité faisant ressortir régulièrement et d'une manière distincte ces revenus, les autorités financières des deux Etats contractants s'entendront pour arrêter les règles de ventilation.

Article 14. — Si les mesures prises par les autorités financières des Etats contractants ont entraîné une double imposition, le contribuable intéressé pourra adresser une réclamation à l'Etat dont il est ressortissant. Si le bien fondé de la réclamation est reconnu, l'autorité financière suprême de cet

1. L'échange des ratifications a eu lieu le 9 avril 1935.

2. S.D.N. *op. cit.*, Tome III, p. 24.

Etat pourra s'entendre avec l'autorité financière suprême de l'autre Etat en vue de remédier équitablement à la double imposition.

Article 15. — Les parties contractantes confient aux autorités suprêmes des deux Etats le soin de conclure des accords pour éviter les doubles impositions dans les cas qui ne seraient pas expressément prévus par la présente convention et de résoudre les difficultés qui naîtraient de son application.

Titre II. — Assistance administrative

Article 16. — En vue d'assurer une meilleure application de l'impôt personnel sur l'ensemble des revenus, les Etats contractants s'engagent, sous réserve de réciprocité, à échanger les renseignements d'ordre fiscal que l'administration d'un des Etats détient ou peut obtenir et qui seraient utiles à l'administration de l'autre Etat pour le contrôle dudit impôt.

Les échanges s'effectueront directement entre les deux autorités financières suprêmes et auront lieu d'office ou sur demande.

Article 17. — En ce qui concerne les catégories de revenus ci-après énumérés, l'Etat qui perçoit l'impôt réel communiquera d'office les bases d'imposition à l'autre Etat si le bénéficiaire desdits revenus est domicilié sur le territoire de ce dernier Etat et, comme tel, y est passible de l'impôt personnel :

- 1) revenus des propriétés foncières ;
- 2) intérêts des créances hypothécaires ;
- 3) bénéfices des entreprises industrielles ou commerciales et des exploitations minières ou agricoles.
- 4) tantièmes et autres émoluments des administrateurs de sociétés, revenus des commandites et des parts d'intérêts dans les sociétés civiles et commerciales.

5) revenus du travail, pensions publiques ou privées.

Inversement, l'Etat qui perçoit l'impôt personnel signalera à l'autre Etat les rentes viagères et les intérêts des créances dont le débiteur aura demandé déduction à titre de charge de son revenu global.

Article 18. — Indépendamment des renseignements échangés d'office conformément à l'article 17 ci-dessus, l'administration de chaque pays pourra demander à celle de l'autre pays des informations visant des cas concrets.

Mais l'application de cette disposition ne pourra, en aucun cas, avoir pour effet d'imposer à l'un des Etats contractants l'obligation de communiquer des renseignements qui porteraient atteinte au secret des opérations bancaires ou de fournir des éléments d'information que sa propre législation fiscale ne lui permettrait pas d'obtenir, non plus que d'accomplir des actes administratifs qui ne seraient pas conformes à sa réglementation ou à ses pratiques.

En outre, l'Etat requis pourra refuser de donner suite à la demande s'il considère que des raisons d'ordre public ou d'intérêt général s'y opposent.

Article 19. — Les Parties contractantes s'engagent à se prêter mutuellement assistance pour la notification des actes relatifs à l'assiette et au recouvrement des impôts directs visés dans la présente Convention.

Elles s'engagent également à examiner dans un esprit d'amicale collaboration, la possibilité de s'entremettre pour assurer le recouvrement des impôts que les contribuables domiciliés sur le territoire de l'un des Etats doivent à l'autre Etat.

Les deux autorités financières suprêmes se concerteront en vue de fixer d'un commun accord les règles suivant lesquelles elles se prêteront le concours prévu au présent article.

France-Belgique

Convention¹ pour éviter la double imposition et régler certaines questions en matière fiscale (Extraits).

Bruxelles, 16 mai 1931

Article 7. § 2. — A défaut de comptabilité régulière faisant ressortir exactement et distinctement les revenus, les administrations compétentes des deux Etats contractants s'entendront, le cas échéant, pour arrêter les règles de ventilation.

Article 15. § 1. — Les Etats contractants s'engagent, sur la base de la réciprocité, à se prêter concours et assistance aux fins de recouvrer en principal, additionnel, intérêts et frais ou amendes suivant les règles de leur propre législation, les impôts définitivement dus, visés par l'article 2 de la présente Convention ainsi que les autres impôts directs.

§ 2. — Les poursuites et mesures auront lieu sur production d'une copie officielle des titres exécutoires accompagnés éventuellement des décisions passées en force de chose jugée.

§ 3. — Les créances fiscales à recouvrer ne seront pas considérées comme des créances privilégiées dans l'Etat requis, et celui-ci ne sera pas obligé d'appliquer un moyen d'exécution non prévu par la législation de l'Etat requérant.

§ 4. — Si une créance fiscale est encore susceptible d'un recours, l'Etat requérant peut demander à l'Etat requis de prendre des mesures conservatoires auxquelles sont applicables, *mutatis mutandis*, les dispositions précédentes.

§ 5. — Les administrations fiscales des deux Etats contractants régleront la procédure administrative à suivre en l'occurrence.

1. S.D.N. *op. cit.*, Tome V, p. 57.

France-Allemagne

Convention¹ tendant à établir les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts directs (Extraits).

Paris, 9 novembre 1934

Article 16. — Un assujetti qui prouve que les mesures des autorités fiscales des Etats contractants ont entraîné pour lui une double imposition, peut adresser une réclamation à l'Etat dont il est ressortissant. Si le bien fondé de la réclamation est reconnu, l'autorité fiscale supérieure de cet Etat peut s'entendre avec l'autorité fiscale supérieure de l'autre Etat pour éviter, de façon équitable, une double imposition.

Article 17. — Pour supprimer les doubles impositions dans les hypothèses non réglées par la présente Convention, ainsi qu'en présence de difficultés ou de doutes dans l'interprétation et l'application de cette dernière, les autorités fiscales supérieures des Etats contractants prendront les arrangements particuliers.

Article 18. — Les Etats contractants s'engagent à confier à leurs autorités fiscales supérieures le soin de régler *ex aequo et bono*, toute autre question qui pourrait surgir du fait de la diversité des principes en vigueur dans les deux Etats pour l'établissement des impôts ou qui pourrait se présenter, de façon générale, dans le domaine des impôts directs et qui ne serait pas réglée expressément dans la présente Convention.

Titre II. — Garanties légales et assistance réciproque

Article 19. § 1. — Les ressortissants de l'un des deux Etats ont droit sur le territoire de l'autre Etat au même traite-

1. S.D.N. *op. cit.*, Tome VI, p. 18.

ment fiscal que les ressortissants dudit Etat et, en particulier, aux mêmes garanties vis-à-vis des autorités fiscales, des tribunaux fiscaux et administratifs ainsi que des autres tribunaux.

§ 2. — Les personnes morales, y compris les sociétés, ainsi que les associations de personnes, institutions, fondations, et biens affectés à des fins particulières, qui ne possèdent aucune personnalité juridique propre, mais qui, en tant que tels, sont assujettis à l'impôt, s'ils ont leur siège dans le territoire de l'un des deux Etats et si leur existence est reconnue par la législation dudit Etat, ne seront pas soumis, sur le territoire de l'autre Etat, à une charge fiscale plus élevée que celle supportée par les contribuables de même nature appartenant audit Etat.

§ 3. — Il est entendu que la législation interne de chacun des Etats contractants ne pourra imposer aux ressortissants de l'autre Etat, y compris les personnes morales et les sociétés visées au paragraphe 2, un traitement fiscal moins favorable que celui qui sera appliqué aux ressortissants d'aucun Etat tiers.

Article 20. — En vue d'assurer une meilleure application des impôts visés dans la présente Convention, les Etats contractants s'engagent, sous réserve de réciprocité, à échanger les renseignements d'ordre fiscal que l'administration d'un des Etats détient ou peut obtenir d'après les règles de sa propre législation et qui seraient utiles à l'administration de l'autre Etat pour l'établissement desdits impôts.

Article 21. — § 1. Les Etats contractants s'engagent, sur la base de la réciprocité, à se prêter concours et assistance aux fins de recouvrer en principal, additionnels, intérêts et frais ou amendes à l'exclusion de celles ayant un caractère pénal, suivant les règles de leur propre législation, les impôts définitivement dus, visés par la présente Convention.

§ 2. — Les significations, poursuites et mesures d'exécution auront lieu sur production d'une copie ou d'un extrait

officiel des titres exécutoires accompagnée éventuellement des copies ou extraits officiels des décisions passées en force de chose jugée.

§ 3. — Les créances fiscales à recouvrer ne seront pas considérées comme des créances privilégiées dans l'Etat requis et celui-ci ne sera pas obligé d'appliquer un moyen d'exécution non prévu par la législation de l'Etat requérant.

§ 4. — Si une créance fiscale est encore susceptible d'un recours, l'Etat requérant peut demander à l'Etat requis de prendre des mesures conservatoires, auxquelles sont applicables *mutatis mutandis* les dispositions précédentes.

Article 22. § 1. — L'assistance juridique et administrative n'est pas accordée contre les ressortissants de l'Etat requis qui ont leur domicile ou leur résidence habituelle sur le territoire dudit Etat.

Cette disposition ne s'applique pas à l'assistance juridique et administrative en vue du recouvrement des impôts auxquels le contribuable était assujetti, à une époque où il était ressortissant de l'Etat requérant.

§ 2. — L'assistance juridique et administrative peut être également refusée lorsque l'Etat requis considère qu'elle pourrait mettre en danger ses droits de souveraineté ou sa sécurité.

§ 3. — Peuvent également être repoussées les demandes aux termes desquelles il y aurait lieu de recueillir, sur le territoire de l'Etat requis, de personnes étrangères à l'affaire en tant que contribuables, des informations, déclarations, ou consultations autorisées par la loi, lorsque l'Etat requérant n'est pas en mesure, d'après sa propre législation d'exiger des informations, déclarations ou consultations analogues. Cette disposition s'applique également aux demandes faites en vue d'obtenir connaissance de circonstances de fait ou de rapports de droit lorsque la connaissance de ces circonstances ou rapports ne peut être acquise qu'en faisant appel à l'obligation de fournir des renseignements, des déclarations

ou des consultations, obligation qui n'existe pas sur le territoire de l'Etat requérant, et d'autre part, aux autres demandes qui ne pourraient être satisfaites que par la violation d'un secret professionnel (secret relatif à un commerce, à une exploitation ou à une industrie).

Article 23. — En ce qui concerne les questions, informations et consultations ainsi que toutes autres communications qui sont parvenues à un Etat par suite de l'assistance réciproque, il y a lieu d'appliquer les prescriptions légales en vigueur dans cet Etat au sujet du secret administratif ou professionnel.

Article 24. — Les administrations fiscales suprêmes des deux Etats régleront d'un commun accord les mesures nécessaires pour l'application du présent traité.

Protocole final.

...§2. — Les dispositions de la présente Convention ne sont pas applicables aux personnes remplissant les qualités requises pour la perception de l'impôt allemand dit « d'évasion ». En outre, la Convention n'est pas applicable aux personnes ne remplissant pas ou ne remplissant plus les conditions pour la perception de l'impôt allemand dit d'évasion pour la seule raison qu'elles sont en mesure de faire la preuve, au sens de la législation allemande d'un domicile ou lieu de séjour ordinaire en Allemagne, ou qu'elles sont traitées conformément à ladite législation comme ayant leur domicile ou lieu de séjour ordinaire en Allemagne.

...§ 6. — Au cas où l'application des dispositions des articles 3 et 4 de la Convention soulèverait des difficultés ou des contestations, les autorités fiscales suprêmes s'entendraient pour procéder à une répartition équitable des revenus commerciaux, industriels ou autres.

...§ 9. — Les Hautes Parties contractantes s'entendront le cas échéant sur les mesures à prendre pour atténuer la

double imposition qui résulterait de l'application de l'article 9 de la présente Convention.

Suède-France

Convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts directs (Extraits).

Paris, le 24 décembre 1936.

Garanties légales et assistance réciproque

Article 16. — Les ressortissants (personnes physiques et morales) de l'un des deux Etats ont le droit sur le territoire de l'autre Etat aux mêmes garanties que les ressortissants de ce dernier Etat vis-à-vis des autorités fiscales, des tribunaux fiscaux et administratifs ainsi que des autres tribunaux.

Article 17. — En vue d'assurer une meilleure application des impôts visés dans la présente Convention, les Etats contractants s'engagent, sous réserve de réciprocité, à échanger les renseignements d'ordre fiscal que l'administration d'un des Etats détient ou peut obtenir d'après les règles de sa propre législation et qui seraient utiles à l'autre Etat pour l'établissement desdits impôts.

Ces renseignements seront échangés directement entre les deux Ministères des Finances et auront lieu d'office ou sur demande.

Article 18. § 1. — Conformément à l'article qui précède, le Ministère des Finances de Suède transmettra d'office au Ministère des Finances français dans les six premiers mois de chaque année :

a) les renseignements figurant dans les formules qui sont

remises aux autorités suédoises à l'occasion du paiement à des personnes physiques ou morales domiciliées en France de dividendes d'actions et de parts bénéficiaires ou d'intérêts d'obligations ou de tous autres titres circulant dans le public ;

b) un extrait de l'inventaire reçu par les autorités suédoises compétentes et relatif à la succession d'une personne domiciliée en France ;

c) les renseignements figurant dans les autorisations accordées à des personnes physiques ou morales domiciliées en France d'acquérir des immeubles situés en Suède et d'y exploiter un commerce ;

d) les renseignements que les autorités suédoises compétentes pourront éventuellement recueillir auprès des banques, caisses d'épargne et autres institutions analogues, sur les avoirs possédés par des personnes physiques domiciliées en France ;

e) les renseignements que les autorités centrales suédoises pourront éventuellement recueillir dans les inventaires reçus à la suite de décès, sur les dettes contractées envers des personnes physiques ou morales domiciliées en France ;

f) les renseignements concernant les rentes viagères ainsi que les pensions publiques et privées servies à des personnes domiciliées en France ;

g) la liste, avec l'indication de leur domicile, des ressortissants français domiciliés en France qui ont souscrit, en Suède, une déclaration, pour l'impôt sur le revenu ou sur la fortune, au Comité central chargé à Stockholm de l'imposition des contribuables non domiciliés en Suède.

§ 2. — De son côté, le Ministère des Finances français, transmettra d'office au Ministère des Finances de Suède, dans les six premiers mois de chaque année :

a) la copie des enregistrements de procès-verbaux d'ouverture des coffres-forts ou compartiments de coffres-forts loués, en totalité ou en partie, par des personnes décédées ou leur conjoint, quand ces personnes avaient leur domicile en Suède ;

b) la copie des enregistrements de procès-verbaux d'inventaire du contenu des plis cachetés et cassettes fermées déposées par lesdites personnes chez les banquiers, changeurs, escompteurs ou autres personnes recevant habituellement des dépôts de cette nature ;

c) la copie des listes remises par les sociétés ou compagnies, agents de change, changeurs, banquiers, escompteurs, officiers publics ou ministériels ou agents d'affaires, dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant de la succession d'une personne domiciliée en Suède ;

d) l'avis de l'ouverture de tout compte indivis ou collectif avec solidarité chez l'une des personnes désignées au numéro précédent et concernant un ou plusieurs ressortissants suédois ;

e) les renseignements que les administrations financières pourront éventuellement recueillir sur les avoirs possédés en France par des personnes physiques ou morales domiciliées en Suède, sur les paiements de coupons de valeurs mobilières effectués au profit de personnes domiciliées en Suède ainsi que sur les dettes contractées envers des personnes physiques ou morales domiciliées en Suède ;

f) les renseignements concernant les rentes viagères, les pensions publiques et privées et les traitements privés servis à des personnes domiciliées en Suède ;

g) la liste, avec l'indication de leur domicile, des ressortissants suédois domiciliés en Suède qui sont taxés en France à la contribution foncière et à l'impôt général sur le revenu.

Article 19. § 1. — Le Ministère des Finances français pourra demander au Ministère de Suède des informations visant des cas concrets intéressant des personnes physiques ou morales françaises et, spécialement, en vue d'assurer, conformément à l'article 13, la progressivité de son impôt général sur le revenu, des renseignements relatifs aux bénéfices des exploitations industrielles, commerciales ou agri-

coles possédées en Suède par ces dites personnes, ainsi qu'aux redevances à elles versées pour exploitation de mines ou de carrières ou pour utilisation de brevets, modèles, marques de fabrique ou autres procédés industriels.

§ 2. — De même, le Ministère des Finances de Suède pourra demander au Ministère des Finances français des informations analogues visant des cas concrets intéressant des personnes physiques ou morales suédoises.

Article 20. § 1. — Les Etats contractants s'engagent, sur la base de la réciprocité, à se prêter concours et assistance aux fins de recouvrer en principal, additionnels, intérêts et frais ou amendes, à l'exclusion de celles ayant un caractère pénal, suivant les règles de leur propre législation, les impôts définitivement dus visés par la présente Convention.

§ 2. — Les significations, poursuites et mesures d'exécution auront lieu sur production d'une copie ou d'un extrait officiel des titres exécutoires accompagnés éventuellement des copies ou extraits officiels des décisions devenues définitives. Les titres seront rendus exécutoires par mesure administrative dans la forme propre à la législation de l'Etat requis.

§ 3. — Les créances fiscales à recouvrer ne seront pas considérées comme des créances privilégiées dans l'Etat requis et celui-ci ne sera pas obligé d'appliquer un moyen d'exécution non prévu par la législation de l'Etat requérant.

§ 4. — Si une créance fiscale est encore susceptible d'un recours, l'Etat requérant peut demander à l'Etat requis de prendre des mesures conservatoires auxquelles sont applicables *mutatis mutandis* les dispositions précédentes.

Est considérée comme mesure conservatoire la notification de la contrainte au redevable pour le recouvrement des impôts perçus par l'Administration française de l'Enregistrement. L'opposition à cette contrainte ne peut être portée que devant le tribunal français compétent.

Article 21. § 1. — L'assistance administrative et devant les

tribunaux ne sera accordée que contre les contribuables ressortissants uniquement à l'Etat requérant. Toutefois, elle pourra l'être également contre d'autres contribuables lorsqu'il s'agira d'impôts qui étaient définitivement dus à une époque où ces contribuables étaient uniquement ressortissants de l'Etat requérant.

La présente stipulation ne déroge pas aux dispositions spéciales de l'article 18.

§ 2. — La même assistance peut également être refusée lorsque l'Etat requis considère qu'elle pourrait mettre en danger ses droits de souveraineté, ou sa sécurité, ou porter atteinte à ses intérêts généraux.

§ 3. — Peuvent être également repoussées :

a) Les demandes qui auraient pour effet, soit d'imposer à l'un des Etats contractants l'obligation de communiquer des renseignements que sa propre législation fiscale ne lui permet pas d'obtenir, soit d'accomplir des actes administratifs qui ne seraient pas conformes à sa réglementation ou à ses pratiques ;

b) les demandes aux termes desquelles il y aurait lieu de recueillir, sur le territoire de l'Etat requis, de personnes étrangères à l'affaire en tant que contribuables, des informations, déclarations ou consultations autorisées par la loi, lorsque l'Etat requérant n'est pas en mesure, d'après sa propre législation, d'exiger des informations, déclarations ou consultations analogues ;

c) les demandes faites en vue d'obtenir connaissance de circonstances de fait ou de rapports de droit, lorsque la connaissance de ces circonstances ou rapports ne peut être acquise qu'en faisant appel à l'obligation de fournir des renseignements, des déclarations ou des consultations qui ne peuvent pas être exigés sur le territoire de l'Etat requérant ;

d) les autres demandes qui ne pourraient être satisfaites que par la violation d'un secret relatif à un commerce, à une exploitation ou à une industrie.

Article 22. — En ce qui concerne les questions, informations et consultations, ainsi que toutes autres communications qui sont parvenues à un Etat par suite de l'assistance réciproque, il y a lieu d'appliquer les prescriptions légales en vigueur dans cet Etat au sujet du secret administratif ou professionnel.

Article 23. — Les Etats contractants confient à leurs autorités fiscales suprêmes le soin de conclure des accords ou des arrangements particuliers pour remédier aux doubles impositions en matière d'impôts directs sur les revenus ou sur la fortune qui s'avèreraient contraires à l'objet de la présente Convention dans des cas non expressément prévus au titre premier, ainsi que pour résoudre toutes difficultés d'application ou d'interprétation.

Protocole

XVI. — Il est entendu qu'indépendamment des renseignements et informations visés à l'article 18, le Ministère des Finances de Suède adressera au Ministère des Finances français les renseignements figurant dans les autorisations qui, pendant les cinq années antérieures à celle de l'entrée en vigueur de la Convention, auront été accordées à des personnes physiques ou morales domiciliées en France pour acquérir des immeubles situés en Suède ou y exploiter un commerce.

XVII. — Indépendamment des mesures d'assistance prévues par les articles 18 et 19, les administrations fiscales suprêmes des deux Etats pourront se concerter pour échanger des informations non prévues et pour prendre toutes mesures qui se révéleraient utiles à l'assiette ou au recouvrement des impôts visés par la présente Convention.

XVIII. — Par impôts définitivement dus, on doit entendre :

1° en ce qui concerne les impôts suédois, ceux qui ont été régulièrement établis, même si par une procédure exceptionnelle, ils peuvent encore faire l'objet d'une révision ;

2° en ce qui touche les impôts français, ceux qui ne peuvent plus être contestés ou dont le montant a fait l'objet, de la part de la juridiction compétente, d'une décision devenue définitive.

XIX. — Des sursis aux recouvrements seront accordés par les administrations fiscales des deux Etats jusqu'à la mise en vigueur de la présente Convention ou jusqu'à décision prononçant refus de sa ratification. Toutefois, les administrations fiscales des deux Etats se réservent le droit de poursuivre le paiement des impôts qui seraient dus sur la base des dispositions de la Convention.

(Signé) :

Einar Hennings.

Yvon Delbos.

Suède-France

Convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance en matière d'impôts sur les successions.

Paris, le 24 décembre 1936.

Titre II. — Assistance réciproque

Article 8. § 1. — Les mesures d'assistance édictées dans la Convention conclue entre les deux Etats contractants, en matière d'impôts directs, seront applicables en matière d'impôts sur les successions.

§ 2. — Le Gouvernement suédois prendra les dispositions nécessaires pour que les héritiers d'un Français domicilié en France ne puissent appréhender les fonds et titres dépen-

dant de la succession et existant en Suède sans avoir observé les formalités prévues par l'article 52 de la loi française du 13 juillet 1925.

*
* *

En matière de chiffre d'affaires, les conventions sont beaucoup plus brèves pour l'assistance administrative.

Les trois conventions France-Belgique (18 juin 1932); France-Italie (3 octobre 1932) et France-Grand Duché de Luxembourg (30 novembre 1933) contiennent seulement :

Protocole

...III. — « Les Administrations compétentes des deux Etats ordonneront toutes mesures nécessaires pour éviter les abus et pour assurer l'exacte application de la présente convention ».

Vu :
Le Président de Thèse :
Edgard ALLIX.

Vu
Le Doyen de la Faculté :
Edgard ALLIX.

Vu et permis d'imprimer :
Le Recteur de l'Académie de Paris :
G. ROUSSY.

BIBLIOGRAPHIE

I. — *Mouvements de capitaux.*

- Banque des Règlements internationaux. Rapport Annuel, 1937.
Banque des Règlements internationaux : Les accords tripartites, 1937.
BARBEY. — *Le problème de la balance des comptes*, Lausanne, Recueil Sirey, 1936.
BAREILLER FOUCHÉ. — *L'exportation et l'importation des capitaux étrangers et les avoirs à l'étranger*, Sirey, 1926.
BLONDEL. — *L'intérêt de la France dans les placements coloniaux*, 1924.
BODIN. — *Du délit d'exportation des capitaux*, Rennes, 1926.
BORLE (Henri). — *Analyse et critique du problème contemporain des règlements extérieurs*, Berne, 1932.
— *Le mouvement international des capitaux et le déséquilibre économique*, Lausanne, 1936.
BOUZON. — *La débâcle des placements russes*, 1919.
BRION. — *L'exode des capitaux à l'étranger*, Nancy, thèse, 1912, p. 44.
Canadian American Industry. — *A study in international investment* by Herbert MARSHALL FRANK, Southard KOMNOTH W. TAYLOR New Haven, Yale University, 1936.
CASSEL (G.), GRÉGORI (T.E.), KUCZYNSKI (R.E.), KITTREDJE NORTON (H.). — *Foreign investment*, Chicago, 1928.
CATIN. — *Le portefeuille étranger de la France entre 1870 et 1914*, Paris, 1927.
CLARK (Colin). — *The control of investment*, 1934.
Complete Monthly. — *Investment list of every security officially quoted on the Stock Exchange*, (July, 1931).
COOK (Allan). — *Financing exports and imports*, New-York, 1923.
DAVIES (A.E.). — *Foreign Investments*, London, 1928.
— *Foreign Investment*, London, A.W. Shaw. and Co. 1928.
DELAISI (F.). — *Les transferts internationaux et la dévaluation de la monnaie*.
EINZIG (Paul). — *World Finance, 1914-1935*, Macmillan, 1935.
— *International Gold Movements*, Macmillan, 1931.
— *Bankers, Statesmen and Economists*, Macmillan, 1935.
— *The Sterling Dollar Franc Tangle*, Macmillan, 1933.
GERMAIN MARTIN (H.). — *La réglementation des opérations de change. Exportation des capitaux. Importation des valeurs mobilières*, 1926.

- HALLINAN (Charles). — *American investment in Europe*, London.
- HANISCH (W.). — *Die Zinsfussentwicklung in Deutschland von 1914 bis 1926*, Berlin, 1928.
- HAUSER (H.). — *Les valeurs mobilières et l'évasion fiscale*, Paris, 1926.
- HAWTREY. — *La circulation monétaire et le crédit*, 1935, Trad. Paris.
- HENDERSON (W.). — *L'exportation des capitaux anglais avant et après la guerre*, Paris, thèse, 1924.
- HOHLFELD (Herbert). — *Die Struktur der zwischenländischen Kapitalbewegungen*, Weltw. Archiv. 1933, p. 473.
- HOBSON. — *The export of capital*.
- IVERSEN. — *Aspect of the theory of international capital movements*, Copenhagen, 1935.
- JABERG (P.). — *Les placements à l'étranger et les banques*, (Union des Banques suisses 1927).
- JÉZE (G.). — *Les paiements internationaux*, La Haye, 1926, t. 14.
- Kapitalflucht und Devisenanzeige nach dem Volksvertragesgesetz.*
- KOEPPFEL (W.). — *Kapitalflucht*, Berlin, 1931.
- KOJIMA (S.). — *The multiple existence and activity of Money Capital*, « *Kyoto University Economic Review* », July, 1937.
- LAGARDE. — *L'émission de titres en France, par des sociétés de commerce étrangères*, Sirey, 1926.
- LAGERQUIST (W.E.). — *Investment analysis; fundamentals in the analysis of investment securities*, New-York, 1921.
- LAGUEAU. — *La législation relative à l'exportation des capitaux*, 1925.
- LIEFMANN (Robert). — *Inlandskapital. Auslandskapital. Kriegstribute*.
- MACHLUP. — *Theorie der Kapitalflucht* (Weltwirtsch. Archiv. Okt. 1932, p. 513).
- MALPAS. — *Les mouvements internationaux de capitaux*.
- MARBACH (F.). — *Beitrag zur Theorie des Schweizerischen Kapitalexports*, Bern, 1926.
- MORIZET (P.). — *Trésorerie américaine et monnaie dirigée*, 1935.
- MURAT (F.). — *La politique des placements à long terme en France et à l'étranger*, Paris, 1932.
- NURKSE (R.). — *Internationale Kapitalbewegungen*, Wien, 1935.
- PIATIER (A.). — *Le contrôle des devises dans l'économie du III^e Reich*, 1937.
- PREUS (E.). — *Die Kapitalanlage im Auslande. Kritische Übersicht über Theorie und Discussion bis zum Kriege*.
- PRIESTLEY. — *Les paiements internationaux*, 1935.
- RIPLEY. — *A short history of investment*, London, 1934.
- ROLLESTON (Sir John F.). — *Scientific investment in daily practice*, 1908.
- Royal Institut of international affairs: *The Problem of international investment*.
- RZESINTREK. — *Zur Theorie des Kapitalexports*. Bln. 1928.
- S.D.N. — *Banques commerciales*, 1935-1937.
- S.D.N. — *Remarques sur l'état actuel des relations économiques internationales. La réalisation du programme de la déclaration tripartite*, septembre 1937.

- S.D.N. — *Revue de la situation économique mondiale*, 1937.
- SHAFFNER (Félix). — *The problem of investment*, New-York, 1936.
- STALEY (Eugène). — *War and private investor. A study in the relations of international policy and international private investment*, New-York, 1935.
- Studies in capital and investment*, G.D.H. Cole, London, 1935.
- U.S. Treasury Dept. — *Statistics of Capital Movements between the U.S. and Foreign Countries and of Purchases and Sales of Foreign exchange in the U.S.*, Washington, D.C., 1936.
- VINER (Jacob). — *Studies in international trade*.
- WAGEMANN. — *Struktur und Rhythmus der Weltwirtschaft*.
- WALB (E.). — *Zur Mechanik der international Kapitalwanderungen (Zeitschrift für handelswissensch. Forschung*, Leipzig, 1929, p. 380.
- WELTER. — *Die Ursachen des Kapitalmangels in Deutschland*, Tübingen, 1931.
- WULFSOHN et WERNLÉ. — *L'évasion des capitaux allemands*, Société anonyme d'édition, Paris, 1923.

II. — Droit fiscal international.

- 1) Imposition des étrangers.
- 2) Double imposition.
- 3) Evasion fiscale.
- 4) Assistance.

- ALLIX (E.). — *La condition des étrangers au point de vue fiscal*, La Haye, 1937.
- ANTONI. — *Die Steuersubjekte in Zusammenhalte mit Durchführung der Allgemeinheit der Besteuerung nach den in Deutschland geltenden Staatsgesetzen*, (1888, Fin. Archiv. V, 916-1033).
- BADIN. — *Les mille et une manières de frauder le fisc*, 1933.
- DE BAR. — *Les doubles impositions*, thèse.
- *Annuaire de l'Institut de D.I.*, XVIII, p. 54, thèse, 1900.
- *Observations sur les principes du droit international concernant les impôts, notamment les doubles impositions* (1900), « *Revue de droit international et de législation comparée* », XXXII, p. 435.
- BARCLEY. — *Les doubles impositions dans les rapports internationaux notamment en matière de droits de mutation par décès*, (*Annuaire du Droit International*, 14, p. 118, 1897).
- BERLAND. — *Les évasions fiscales*, thèse, Paris.
- BLOCH (H.S.). — *L'assistance mutuelle en matière fiscale*, « *Revue de Science et législation financière* », juin 1937.
- BLOCHMANN. — *Das Reichsgesetz wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung von 13 mai 1870, erläubert 1887*, « *Annalen des deutschen Reichs* », n° 7-10.
- BLUMENSTEIN. — *Schweizerisches Steuerrecht*, Tübingen (Mohr), 1926.
- BOUÉ. — *Double imposition et évasion fiscale*, thèse, Lille, Paris, 1919.
- BOYER. — *Die Erbschaftbesteuerung des Auslandes*, 1922.
- BRETON. — *La fraude fiscale des valeurs mobilières*, thèse, 1936, t. 67, Province.

- BRINCOUR. — *Les doubles impositions fiscales au point de vue national et au point de vue international*, 1910.
- BÜHLER (O.). — *Les accords internationaux concernant la double imposition et l'évasion fiscale*, La Haye, 1936.
- CAROLL. — *Double taxation relief. Discussion of convention drafted at international conference of experts 1927. Bureau of Foreign and Domestic Commerce U.S. Department of Commerce, « Trade information », Bulletin n° 527, Washington, 1928.*
- CHAUSSADE. — *La fraude et le contrôle en matière d'impôt sur le revenu*, thèse, 1935.
- CHOTARD. — *L'impôt sur les revenus et les fraudes fiscales*, thèse, 1925.
- CLAUS. — *Das Reichsgesetz von 13 mai 1870 wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung unter ergleichenden Berücksichtigung der Schweizer Bundesrecht erlaubt* (1888, Fin. Archiv. V, p. 138-197).
- CLAVIER. — *Les doubles impositions et l'évasion fiscale*, « *Revue économique internationale* », Bruxelles, 2 septembre 1923, p. 479.
- CLOSSET. — *Le régime fiscal des tantièmes*, « *Journal des Sociétés* », juillet 1927. *Journal Clunet*. — 1932, p. 478 — 1927, p. 406 — 1933, p. 1085.
- COATES. — *Etude sur le rapport des experts économiques de la S.D.N.*, « *Journal of the Royal Statistical Society* », vol. 88. traduit en français et publié par la S.D.N., D. t. 40, Genève, 6 mai 1926.
- COMPAIN. — *Les successions dans le droit fiscal international* (*Clunet*, 1909, p. 640, 661 et 982 à 1003, *Clunet*, 1910, p. 416-444 et 1072 à 1077).
- COUDERC (J.). — *L'évasion fiscale des valeurs mobilières devant l'impôt général sur le revenu*, thèse, Bordeaux, 1923.
- CROCKER. — *The injustice and inexpediency of double taxation*, 1892, Boston.
- DANA. — *Double taxation unjust and inexpedient*, 1892, Boston.
- DEPUICHAULT. — *La fraude successorale par le procédé du compte joint*, Paris, 1910, thèse, t. 29.
- DESJARDINS et BARCLAY. — *Ditte in Annuaire D. I.*, XVII, p. 148.
- DORN. — *Internationalen Finanzrecht und internationale Doppelbesteuerung*, 1924, « *Deutsche Juristen Zeitung* », XXIX, p. 189 ; 1924, p. 682-688).
- DORN. — *Quels sont les principes qui se recommandent au droit international en matière de convention pour éviter la double imposition internationale*, (Rapport au 33^e Deutschen Juristentag-Heidelberg, 12 septembre 1924).
- *Die internationale Doppelbesteuerung und ihre Milderung durch die Nachkriegsabkommen Deutschlands*, (1925. 1035 *Steuer und Wirtschaft* et 1926 *St. W.* 97f ; f. 1927. *St.* 1399. 1928. *St. W.* 909. 1931. *St. W.* 1003).
- Double taxation. Part. 1. Report of select Committee of the international Chamber of Commerce 1921. First Congress. Paris.
- DUBOIS. — *La double imposition en matière de timbre*, « *Bull. de l'Institut intermédiaire international* », vol. XI, 1924, p. 2).
- DUFOUR (B. Léon). — *L'expansion économique et les questions fiscales*, « *Revue politique et parlementaire* », 1930, p. 83.
- EINAUDI (Luigi). — *La coopération internationale en matière fiscale*, La Haye, t. 25, 1928.
- FASOLIS. — *Le Doppie imposizioni*, 1914, Citta di Castello.

- FASOLIS. — *La législation fiscale relative à la double imposition*, « *Bulletin de l'Institut intermédiaire international* », 1920, p. 178.
- FISCHER. — *Die Doppelbesteuerung in Staat und Gemeinde. Eine Untersuchung über die Besteuerung des Bundesverwandten und Gemeindesteuergesetzten Deutschland und der Schweiz*, 1909, Berlin, Heymann.
- FRIESS. — *Die Gewinnerlegung auf In- und Ausland zum Zwecke der Besteuerung*, 1932.
- GARELLI. — *Il diritto internazionale tributario*, (Parte Generale : La Scienza della Finanza internazionale tributaria, 1899, Torino).
- GENILLARD. — *La double imposition en matière de sociétés commerciales*, Lausanne, 1936.
- GEYLER (Friedrich). — *Steuerliche Mehrfachbelastungen und ihre normative Abwehr*, 1931, « *Deichertsche Verlagsbuchhandl. Dr. Werner Scholl*, Leipzig.
- Collection Gide. — *Les sociétés étrangères devant le fisc U.S.A., Grande-Bretagne, Allemagne, France*, 1931.
- GIRARD. — *De l'évasion fiscale en matière de droits de mutation par décès*, Paris, 1916.
- GRASSI. — *Il fenomeno finanziere de la doble imposicion*, « *Rivista de la Universidad de Buenos-Ayres* », 1925.
- GRIZIOTTI. — *L'imposition fiscale des étrangers*, 1926, La Haye, vol. XIII.
- GUÉRIN. — *Des ententes internationales pour la répression des fraudes fiscales*, thèse, Paris, 1910.
- GUILHET (J.). — *Les ententes entre la France et la Tunisie*, « *Journal du droit international* », 1933, p. 327.
- *Les conventions franco-italienne et franco-belge de 1930-31, relatives à la double imposition et à l'entr'aide fiscale*, « *Journal du droit international* », 1934, p. 834.
- GUILMARD. — *L'évasion fiscale*, P. Rosier, 5^e éd., Paris, 1908.
- GUGGENHEIM. — *L'imposition des successions en droit international et le problème de la double imposition*, Genève, 1928.
- HERNDON (John Goodwin). — *The development of international reciprocity for the prevention of double income taxation*, Philadelphie, 1932.
- ISAY (Ernst). — *Internationales Finanzrecht* (Verlah Kohlhaummer, Stuttgart, Berlin).
- JAHN (Georg). — *Die Doppelbesteuerung* (Ausbach Brügel, 1928).
- JÈZE (G.). — *La fraude fiscale*, « *Revue de Science et législation financière* », 1933.
- KAMBÉ. — *Double taxation with special reference to its international aspects*, « *Kyoto Economic Review* », 1927.
- KARGEN (A.). — *Internationale Rechspraxis* (Helft 3), « *Die Besteuerung des Ausländer und ausländischen Gesellschaften in Deutschland* ».
- KAUFMANN und TÄSCHNER. — *Die Steuerpflicht der Ausländerdeutschen, der Ausländer und der Ausländischen Gesellschaften*, 1922, Archiv. für die Praxis des Steuerrecht, I, N° 5, 6. Berlin.
- KLÜHE. — *Steuerliche Heranziehung der Ausländer und Auslandsdeutschen nach dem heutigen deutschen Steuerrecht*, 1932.

- KOEPEL. — *Die Geltung des Deutschen Reichsteuergesetze für Nichtdeutsche und Auslandsdeutsche*, 1921. Berlin.
- KRÄMER. — *Die Einkommen- und Vermögensbesteuerung der Ausländer und Forensen in Preussen, Baden, Oldenburg usw.* 1909.
- LAMOUCHE. — *Essai sur la territorialité de l'impôt*, 1927, thèse, Alger.
- LAVAGNE. — *La question des doubles impositions*, 1929, Paris, thèse.
- LAVAL (Jean). — *L'impôt sur le revenu des créances et la fraude en cette matière*, thèse, 1925.
- LEHR. — *Les bases de l'impôt en droit international*, 1897, « *Revue de droit international et législation comparée* », p. 428, t. 28.
- *Quelques notes sur les doubles imposition en droit international comparé*, 1899, « *Revue de droit international et législation comparée* », XXXI, p. 428.
- *Les doubles impositions en droit international*, 1901, « *Journal du droit privé* », XXVIII, p. 722.
- LESCŒUR. — *Pourquoi et comment on fraude le fisc*, Paris, 1908.
- LIPPERT. — *Handbuch des internationalen Finanzrecht*, 1928, Wien.
- *Das internationale Finanzrecht*, 1912, p. 592, 801.
- LIVRE (Orange). — *Conflits sur le terrain de la législation fiscale internationale*, La Haye, 1921.
- MARCH (Lucien). — *Les charges fiscales et sociales des sociétés par actions*, « *Revue politique et parlementaire* », 10 janvier 1933.
- MICHEL (Jean). — *La notion du contrôle en matière de sociétés et la jurisprudence fiscale*, « *Clunet* », 1929, p. 557 à 592 et « *Revue de droit international privé* », 1929, p. 548 à 550.
- *La convention fiscale franco-américaine du 27 avril 1932*, « *Journal du droit international* », 1.1936.
- *Les étrangers en France et devant l'impôt*, Paris, 1927.
- MOLODOWSKY. — *Le domicile fiscal des étrangers en France*, thèse, 1934.
- NEUMEYER. — *Internationale Finanzrecht*, (Zeitschrift Niemeyr's, t. XXIV, 1914, p. 186 à 200).
- NIBOYET (J.P.). — *La double imposition au point de vue juridique*, 1930, La Haye.
- NORDMANN. — *Exportation et évasion fiscale*, Paris, 1927.
- OUALID. — *Les doubles impositions en France*, 1922, « *Bulletin de l'Institut de Droit intermédiaire international* », VI, p. 1 à 23).
- P.A. — *Des valeurs mobilières étrangères dans la nouvelle législation fiscale*, 1876, « *Journal de droit international privé et jurisprudence comparée* », III, p. 245 et 1877, IV, p. 26).
- PAILOT (Fernand). — *Les doubles impositions*, 1935 (Ed. Caducée. Bruxelles).
- PEETERS (J.). — *Les Pays-Bas et la question des doubles impositions*, 1930, « *Bulletin Institut de droit intermédiaire international* », p. 191 à 208.
- PICARD (R.). — *Le problème des doubles impôts à la S.D.N. et à la Chambre de commerce internationale*, « *Clunet* », 1925, p. 40 à 53.
- *Les doubles impositions*, « *Revue économique internationale* », Bruxelles avril 1923, p. 116.
- PLOQUIN. — *L'étranger et l'impôt (Seulement contributions directes françaises)*, thèse, 1934.

- REDHANS UND SELLE. — *Die Besteuerung des Ausländer in Deutschen Reich*, 1927.
- REYRENN. — *L'imposition des entreprises à établissements multiples dans les cantons suisses*, 1929.
- RIEHMANN. — *Die internationale Doppelbesteuerung unter Berücksichtigung der geschichtlichen Entwicklung und des jetzigen Standes der ihre Beseitigung und Vermeidung bezweckenden Lösungsversuche* (Dissertation), Göttingen, 1926.
- ROCHE (J.). — *L'évasion et l'inquisition fiscale en matière d'impôts sur le revenu*, thèse, Dijon, 1929.
- RODRIGUEZ (Ramon). — *Vº Doubles impositions*, « *Du répertoire du droit international* »
- ROSENDORFF-HENGELER. — *Das internationale Steuerrecht des Erdballs*, 1936, Band 1 à 111. Europa, Verlag für Recht und Gesellschaft, AG. Zurich, Leipzig.
- ROSIER. — *Problèmes du droit fiscal international*, « *Revue critique de droit international* », 1935, p. 332-356.
- ROSSET. — *Les Holding Companies et leur imposition en droit comparé*, 1931.
- ROUX. — *L'entr'aide des Etats contre la criminalité*, La Haye, t. 36, 1931.
- SACK. — *La double imposition et les travaux de la S.D.N.*, 1930, « *Revue générale de droit international public* », p. 97 à 143.
- SALVIOLI. — *Le doppie imposte in diritto internazionale*, 1914, Napoli.
- SAUVEL. — *Les doubles impositions et leurs remèdes*, « *Revue politique et parlementaire* », n° 423, 10 février 1930, p. 250.
- SCHANZ. — *Zur Frage der Steuerpflicht*, 1892, *Finanz. Archiv.*, IX, p. 365.
- SCHEUZ. — *Die Doppelbesteuerung und Völkerbund*, 1923, « *Finanz. Archiv.* », XXXX.
- SCHNEIDER. — *Einkommenbesteuerung der über mehrere Staaten sich erstreckenden Gewerbetriebe*, 1911, « *Finanz. Archiv.* », XXVIII.615.
- SELIGMAN (E.). — *Double taxation*, 1895.
- *La double imposition et la coopération fiscale internationale*, La Haye, 1927.
- SÉNÉCHAL. — *Les conventions fiscales passées par la France contre la double imposition*, 1933, thèse, Paris.
- Société des Nations. — *Memoranda présentés par les divers gouvernements représentés au Comité économique et financier de la S.D.N. 1923-1927.*
L'imposition des entreprises étrangères et nationales (divers pays, méthodes de ventilation des revenus imposables et méthodes de comptabilité, par M.B. Caroll et Ralph Jones), 5 volumes.
Recueil des Accords internationaux concernant la double imposition et l'évasion fiscale, 5 volumes.
Rapports au Conseil du Comité fiscal (7 sessions) 1929 à 1937.
Memorandum sur la superposition des taxes, par Sir Basil P. Blackett, 1921.
Rapport sur la double imposition (Bruins, Einaudi, Seligman et Sir Josiah Stamp), 1923.
Rapport des experts techniques sur la double imposition et l'évasion fiscale 1925.
Rapport des Experts techniques de 1927.

- Résumé des observations reçues des gouvernements à la date du 30 août 1928, sur le rapport des experts techniques, 1928.
- Rapport présenté par la Réunion générale des experts gouvernementaux en matière de double imposition et d'évasion fiscale, 1928.
- SPITALER (Arnim). — *Das Doppelbesteuerung Problem bei der Directen Steuern*, 1936 (678 p.).
- STAMP (Sir Josiah). — *Double taxation and Freedom of international investment. Current problems in finance and Government*, 1924.
- STRISOWER. — *Rapport sur les doubles impositions dans les rapports internationaux en matière de mutation par décès*, 1921 (*Annuaire de l'Institut D.I.*, XXVIII).
- STRUTZ. — *Die Gemeindebesteuerung des Einkommens aus ausländischen Grundbesitz und Grosstriebe in Deutschland*, 1896, *Verwaltungsarchiv*. 209
- Tax systems of the world. — *By the tax research foundation*, Chicago, 6 th. édition 1935.
- Théorie sociale de la Science des Finances, 1927 « *Revue science et législation financière* ».
- TRANTER. — *Evasion in taxation*, 1929, London, (G. Routledge and Sons Ltd).
- TRIAS (J. de). — *L'impôt sur les droits réels dans la législation espagnole*, « *Revue de droit international privé* », 1913, p. 80 à 87.
- WACKERNAGEL. — *Zur Frage der Vermeidung internat. Doppelbest.* 1933.
- WAHL (A.). — *Les étrangers devant l'impôt général sur le revenu*, « *Clunet* », *Journal D.I.* 1916, p. 1095 et 1512).
- *Les étrangers et les biens étrangers vis-à-vis de la taxe des bénéfices de guerre et des impôts cédulaires sur le revenu*, « *Clunet* » 5, 22 ; *Ibid.*, 630 et 1004, 1919).
- *De la situation fiscale des sociétés étrangères qui ont pour objet des biens situés en France*, « *Clunet* », 1908, 961.988 et 1909, p. 37 à 47.
- *Le nouveau régime des valeurs étrangères en France*, « *Clunet* », 1914.1088 à 1161.
- WAGNER. — *Traité de la Science des finances*, trad. Roujat, 1909.
- WALKER. — *Double taxation in the United States*, 1895, Colombia.
- WEINBRENNER. — *Rapport sur la double imposition dans la navigation danubienne*, Genève, 126.
- WENGLER. — *Beitrag zum Problem der internat. Doppelbesteuerung*, 1935.
- WESTLAKE. — *The theory of taxation with reference to nationality, residence and propriety*, 1899, « *The economic journal* ».
- WILLIAMS (Sir John Fisher). — *L'entr'aide financière internationale*, La Haye, t. 5 (1924.IV).
- ZELLER. — *Die Erbschaftbesteuerung im Verhältniss zum Heimstaate und zu andere Staaten*, 1890, « *Finanz Archiv* », vol. VII, p. 316.

III. — Droits fiscaux nationaux.

- ALLIX (E.). — *Traité élémentaire de science des finances*.
— *Droits de douane* (II volumes).

- ALLIX et LECERCLÉ. — *Impôts sur le revenu* (II volumes).
— *La taxe sur le chiffre d'affaires*.
— *Les droits d'enregistrement*.
- ASSENAT (G.). — *La crise des finances communales et départementales*, Berger-Levrault, 1931.
- BERTIN. — *Les pouvoirs de contrôle du fisc en matière d'impôts sur le revenu*, thèse, Province, 1928.
- CHAMPION (R.). — *Le contrôle en matière de contributions directes en France*, thèse, Paris, 1926.
- CHASSAGNADE BELMIN (Paul). — *L'inquisition fiscale dans les procédures judiciaires*, « *Rec. Gén. des Lois* », 1926, p. 189.
- GARDEY (Abel). — *Le problème budgétaire et les fraudes fiscales*, 1924, « *Grande revue* ».
- GUILHET (J.). — *Le recouvrement de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières étrangères non abonnées*, « *Journal du droit international* », 1933, p. 56.
- LAUWEREYNS de ROSENDAELLE. — *La répercussion de l'impôt*, Lille, 1901.
- LEFÈVRE (F.). — Préparation. *Précis de vérification des comptabilités commerciales*, 1930.
— *La réévaluation des bilans au point de vue fiscal*, p. 84, 1930.
- LEPAULLE (Pierre). — *Les entreprises internationales devant l'impôt sur les B.I.C.*, « *Journal du droit international* », 1933, p. 25.
- LIESSE (A.). — *La fraude fiscale*, « *Economiste français* », 9 décembre 1933.
- MAGUÉRO, TASSAIN et MOLAS. — *Traité alphabétique des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèque*, 5 volumes. Paris, 3^e édit.
- MICHEL. — *Droit fiscal des sociétés*.
- MUROLLES. — *Les droits d'investigation du fisc dans les banques*, « *Revue banque* », oct. 1927.
- PILON (Eustache). — *Enregistrement*, t. I, Paris, 1929.
- POLTI. — *Sous le signe fiscal*, « *Revue politique et parlementaire* », 1933 (10 octobre).
- PRÉAU (G.). — *Guide pratique des S.A.R.L.*, Ed. Questions Prudhommales, 239, rue Saint-Martin.
- PUECH (Georges). — *Le droit de communication de l'administration des douanes*, Paris, thèse, 1936.
- REUTER (P.). — *La double imposition et l'évasion fiscale en matière de B.I.C.*, « *Revue science et législation financière* », 1935.
- ROSIER (Camille). — *Le droit de communication en matière fiscale*, « *Rec. quest-fisc.* », mai 1925.
— *La fraude fiscale et ses formes actuelles*, « *Journal des économistes* », 15 déc. 1928.
- SAUVAGE. — *Les moyens de contrôle du fisc*, 1918.
- SAUZÈDE. — *Le bordereau de coupons*, 1925.
- WAHL. — *Comparaison des charges fiscales qui pèsent sur les placements*, « *Clunet* », 1904, p. 8.
— *Le contrôle dans les banques*, « *Revue des contributions* », mars 1928.
— *Le régime fiscal des sociétés et des valeurs mobilières*.

BUHLER. — *Steuerrecht*, 1932.

BUHLER u. HASENACK. — *Kapitalzuführung und Zahlung laufender Entgelte an Organgesellschaften*, 1935, (F. Vahlen Verlag.).

HENSEL. — *Steuerrecht*, 1933.

MAGILL (R.). — *Taxable income*, New-York, Ronald, 1937.

SELIGMAN. — *Shifting and incidence of taxation*, 1899.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	1
Place de cette étude dans le droit fiscal international	2
Le problème de l'évasion fiscale devant la Société des Nations	6
But de la présente étude	9
Son plan	9

PREMIÈRE PARTIE

L'ÉVASION FISCALE

CHAPITRE PREMIER. — La fraude et l'évasion fiscale	13
<i>Section I. — Définition de la fraude : son importance</i>	14
Tentatives de justification de la fraude	15
La fraude fiscale et le budget	19
Importance économique de la fraude	21
Importance fiscale de la fraude	25
<i>Section II. — Fraude et évasion</i>	27
La confusion habituelle	27
Causes de la fraude et causes de l'évasion	30
Lien entre la double imposition et l'évasion fiscale	38
Définition de l'évasion fiscale	40
<i>Section III. — L'incidence de l'impôt, la fraude et l'évasion</i>	47
CHAPITRE II. — Evasion fiscale et mouvements de capitaux	53
<i>Section I. — Les mouvements de capitaux et leurs causes</i>	55
La théorie classique	59
Conséquences et critique de la théorie classique	67
Motif véritable des mouvements de capitaux	70
<i>Section II. — Est-il possible de chiffrer l'évasion fiscale ?</i>	75
Les statistiques des mouvements de capitaux peuvent-elles apporter un élément d'appréciation ?	75
Tentatives diverses d'évaluation en partant de l'idée de fraude. .	81
CHAPITRE III. — Les formes et les moyens de l'évasion fiscale ...	91
<i>Section I. — L'évasion personnelle</i>	93

Section II. — L'évasion relative à la possession de certains biens 97

Section III. — L'évasion dans l'exercice d'une activité 105

Répartition des bénéfices 113

Répartition des charges 114

Transferts des bénéfices 115

DEUXIÈME PARTIE

L'ÉTAT SEUL DEVANT L'ÉVASION FISCALE

INTRODUCTION 122

**CHAPITRE PREMIER. — Contrôle des mouvements de capitaux
et contrôle des changes** 129

1. Le simple contrôle statistique 132

2. La réglementation des opérations de change 133

3. Le contrôle strict des changes 135

**CHAPITRE II. — Les procédés fiscaux de lutte contre la fraude
sont-ils efficaces contre l'évasion ?** 140

*Section I. — Connaissance de certaines matières imposables : les revenus
des valeurs mobilières* 141

1. Le système actuel du bordereau de coupons 142

2. Carnet de coupons et carte d'identité fiscale 146

3. Précompte et autres procédés 149

Section II. — Connaissance de l'ensemble de la matière imposable 151

1. La déclaration 152

2. Les éclaircissements demandés au contribuable 157

3. Justifications exigées du contribuable 158

4. Déclarations des tiers 159

5. Participation des tiers à la perception de l'impôt 160

6. Les signes extérieurs 162

7. Le droit de communication 165

Section III. — Les sanctions 169

Conclusion 172

**CHAPITRE III. — Les moyens spéciaux de lutte contre l'évasion
fiscale** 174

Section I. — La déclaration des avoirs à l'étranger 177

Section II. — Les signes extérieurs dans le contrôle des déclarations .. 185

Section III. — La lutte contre les transferts de bénéfices à l'étranger ... 189

Section IV. — Avoirs à l'étranger et droits de succession 201

Section V. — Les sanctions applicables à l'évasion fiscale 204

Section VI. — Les amnisties 213

Conclusion 215

TROISIÈME PARTIE

L'ASSISTANCE ADMINISTRATIVE INTERNATIONALE
EN MATIÈRE FISCALE

INTRODUCTION	219
CHAPITRE PREMIER. — L'assistance administrative dans divers domaines	221
1. La collaboration internationale dans la lutte contre la criminalité : entr'aide policière, entr'aide judiciaire et entr'aide législative	224
2. La collaboration internationale en matière de trafic des stupéfiants	230
CHAPITRE II. — L'assistance administrative en matière fiscale.	
Objections et conditions préalables	233
<i>Section I. — Les objections à l'assistance</i>	234
1. La validité des accords d'assistance en matière fiscale	234
2. L'obstacle de souveraineté	236
3. L'objection d'équivalence	239
4. L'obstacle de l'ordre public	241
5. L'objection de secret professionnel	246
6. L'objection de généralité et les pays refuges	248
<i>Section II. — Projet d'enquête sur les moyens de contrôle des diverses administrations fiscales du monde</i>	255
1. Questionnaire du Comité fiscal (1937)	257
2. Projet de questionnaire	260
CHAPITRE III. — Modalités de l'assistance, Les travaux théoriques du comité fiscal de la Société des Nations	264
1. La convention bilatérale sur l'assistance administrative en matière d'impôts	265
2. La convention bilatérale sur l'assistance en matière de recouvrement d'impôts	266
3. Commentaires	268
CHAPITRE IV. — Les traités d'assistance	275
<i>Section I. — Les traités d'assistance conclus avant la guerre</i>	275
<i>Section II. — L'ensemble des traités conclus depuis la guerre</i>	279
1. Accords n'ayant qu'une portée limitée	284
2. Accords de portée générale	285
<i>Section III. — Les accords signés par la France</i>	288
1. La convention franco-monégasque	288
2. La convention franco-italienne	290
3. La convention franco-belge	292
4. La convention franco-allemande	292
5. Les conventions franco-suédoises	293

<i>Section IV. — L'assistance franco-coloniale</i>	295
<i>Section V. — Accords d'assistance et législation interne</i>	296
CHAPITRE V. — La portée et les limites de l'assistance	299
<i>Section I. — L'utilité des conventions d'assistance dans la lutte contre la double imposition</i>	300
<i>Section II. — Les projets d'extension de l'assistance</i>	303
<i>Section III. — L'efficacité de l'assistance actuellement réalisée</i>	306
CONCLUSION	309
Y-a-t-il des solutions possibles sur le plan national ?	309
Amélioration du fonctionnement des administrations	309
Aménagements des systèmes fiscaux	311
ANNEXES. — Les conventions d'assistance signées par la France	
Collection des textes :	
1. France-Belgique, 1843	318
2. France-Grande-Bretagne, 1907	322
3. France-Monaco, 1925 et 1932	323
4. France-Italie, 1930	329
5. France-Belgique, 1931	332
6. France-Allemagne, 1934	333
7. France-Suède, 1936	337
8. Conventions intervenues en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires	344
BIBLIOGRAPHIE :	
1. Mouvements de capitaux	345
2. Droit fiscal international	347
3. Droits fiscaux nationaux	352

